

УДК 657  
ББК 65.052  
Т 76

Рецензенты: О. В. Коржова, начальник финансово-экономического управления, гл. бухгалтер Гомельского облпотребсоюза;  
Т. А. Езерская, канд. экон. наук, доцент Белорусского  
торгово-экономического университета потребительской  
кооперации

Рекомендован к изданию научно-методическим советом учреждения образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации». Протокол № 3 от 12 февраля 2013 г.

**Трофимова, А. Н.**

Т 76 Бухгалтерский учет в других отраслях деятельности потребительской кооперации : курс лекций для реализации содержания образовательных программ высшего образования I ступени / А. Н. Трофимова. – Гомель : учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2014. – 292 с.

ISBN 978-985-540-203-0

Издание предназначено для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» направления специальности 1-25 01 08-03 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих и некоммерческих организациях» специализации 1-25 01 08-03 02 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в потребительской кооперации».

**УДК 657  
ББК 65.052**

**ISBN 978-985-540-203-0**

© Трофимова А. Н., 2014

© Учреждение образования «Белорусский  
торгово-экономический университет  
потребительской кооперации», 2014

## ВВЕДЕНИЕ

Цель преподавания дисциплины – получение студентами, магистрантами, аспирантами, слушателями факультета повышения квалификации переподготовки, а также практическими работниками торговых организаций профессиональных знаний, навыков и умений по организации и методике ведения бухгалтерского учета товаров, тары, продукции собственного производства в организациях, осуществляющих торгово-закупочную деятельность и общественное питание, расчетов по оплате труда в торговле, заготовках и общественном питании, учету доходов, расходов и финансовых результатов от реализации услуг рынков и на этой основе достижение высоких результатов в хозяйственной деятельности данных организаций в изменяющейся рыночной среде.

Данный курс лекций содержит комплексный учебный материал по основным вопросам организации и методикам бухгалтерского учета товаров и тары в организациях, осуществляющих оптовую торговлю, общественное питание, заготовительную деятельность и реализацию услуг рынков. Подробно рассмотрены вопросы документального оформления товарных операций, бухгалтерского учета поступления, реализации и прочего выбытия товаров и тары в организациях оптовой торговли, учет на объектах общественного питания, вопросы оплаты труда в торговле, общественном питании и заготовках, а также формирование и бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов рынка. Материал представлен в структурированном и систематизированном виде, исходя из требований национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, содержит много примеров учетных записей по бухгалтерскому учету товарных операций, приведены новые нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского учета.

Особую актуальность и значимость издание представляет для системы потребительской кооперации, поскольку находится во взаимосвязи с практическими ситуациями, рабочим планом счетов бухгалтерского учета и отражает отраслевую специфику данных организаций.

Курс лекций предназначен для студентов экономических специальностей учреждений высшего образования, магистрантов, аспирантов, учащихся колледжей, руководящих работников и специалистов, имеющих высшее образование, слушателей курсов дополнительного профессионального образования, слушателей учебно-методических центров, практических работников и всех, кто изучает бухгалтерский учет.

## **Раздел I. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТОВАРОВ И ТАРЫ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ**

### **1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета товаров, тары и товарооборота в оптовой торговле**

#### ***1.1. Понятие и виды торговли, объекты, принципы и организация учета товаров и тары в оптовой торговле***

*Торговля* – отрасль хозяйства и вид предпринимательской деятельности, в основе которой лежат отношения по продаже произведенных, переработанных или приобретенных товаров, а также по выполнению работ, оказанию услуг, связанных с продажей товаров. Различают оптовую, розничную, развозную, разносную, комиссионную, электронную и другие виды торговли.

*Оптовая торговля* – вид торговли, осуществляемый в целях последующего использования товаров в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным или иным подобным использованием.

Основная функция оптовой торговли – покупка товаров крупными партиями с целью их дальнейшей продажи организациям розничной торговли, общественного питания, промышленным организациям для последующей переработки и другим субъектам хозяйствования. Операции по оптовой продаже товаров осуществляют организации различных форм собственности. К ним относятся оптовые базы Министерства торговли Республики Беларусь, оптовые базы, находящиеся в ведении потребительской кооперации, различные посредники негосударственной формы собственности и др. При этом количество посредников не ограничивается, однако, государство устанавливает предельный размер торговой надбавки на социально значимые товары по установленному перечню.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О лицензировании отдельных видов деятельности» № 450 от 1 сентября 2010 г. для осуществления оптовой торговли алкогольными напитками, непившей спиртосодержащей продукцией, непившим этиловым спиртом, изделиями из драгоценных металлов и камней оптовые организации должны иметь специальное разрешение (лицензию).

Основные показатели деятельности торговых организаций – товарооборот и прибыль от реализации товаров, от степени выполнения которых зависит финансовое состояние данных организаций. Важными объектами бухгалтерского учета и отчетности, связанными с описы-

ваемыми показателями, считаются доход, выручка и валовая прибыль от реализации товаров.

*Оптовый товарооборот* – это количественный показатель, включающий объем продаж товаров несобственного производства без их видоизменения юридическим лицам и предпринимателям с целью их дальнейшей перепродажи или собственного использования (переработки).

Данные об объеме оптового товарооборота отражаются по отгруженным товарам в фактических отпускных ценах, включая налог на добавленную стоимость, акцизы и прочие налоги, а также торговую надбавку, входящие в отпускную цену товара, независимо от того, произведен расчет за эти товары или нет.

В оптовый товарооборот не включают возвратную тару, внутренний отпуск товаров со склада на склад, а также со склада в магазин, находящийся на одном балансе, и возврат товаров поставщику.

На выполнение плана товарооборота влияют такие факторы, как товарные запасы на начало и конец отчетного периода, поступление товаров и прочее их выбытие, что в свою очередь влияет на качественный показатель – прибыль от реализации товаров. Поэтому в бухгалтерском учете должен осуществляться следующий систематический контроль:

- за выполнением плана поступления товаров в целом по оптовой организации в сумме, по номенклатуре товаров, количеству и сумме, а также источникам поступления;
- за выполнением договоров с поставщиками и правильностью приемки товаров;
- за выполнением плана реализации товаров в целом по объекту оптовой торговли, складам, ассортименту товаров, видам покупателей;
- за выполнением договоров с покупателями.

При этом следует еще контролировать правильность применения действующей системы торговых надбавок, уровень издержек обращения, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

*Доходы* – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

*Текущая деятельность* – основная приносящая доход деятельность организации и прочие виды деятельности, не относящиеся к финансовой и инвестиционной деятельности. Доходы от видов деятельности, указанных в уставе или заявленные организацией в инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, которые принято

называть текущей деятельностью, занимают наибольший удельный вес в составе доходов хозяйствующего субъекта и включают в свой состав выручку от реализации товаров, работ, услуг за вычетом налогов, сборов и отчислений с реализации. Не признаются доходами суммы предварительной оплаты за товары, работы, услуги, суммы, поступившие от третьих лиц в пользу комитента по договору комиссии или консигнации и другие аналогичные поступления денежных средств и иного имущества.

*Выручка от реализации товаров* – это полученная или причитающаяся к получению сумма, как правило, в денежной форме от продажи товаров по отпускным (продажным) ценам, сформированным согласно действующему законодательству. Выручка от реализации товаров в оптовой торговле включает следующие выручки:

- от реализации товаров оптом;
- от реализации товаров через собственные объекты розничной торговли;
- от реализации услуг по продаже товаров по договорам комиссии (комиссионное вознаграждение).

*Валовая прибыль от реализации товаров* в оптовой торговле представляет собой разность между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров за вычетом налога на добавленную стоимость и прочих налогов с выручки. Предназначена валовая прибыль для покрытия управленческих расходов, связанных с управлением организацией, и расходов на реализацию (расходов по доведению товаров до потребителей или как принято в бухгалтерском учете торговых организациях – издержек обращения), а также формирование *прибыли от реализации* товаров.

Цель бухгалтерского учета в оптовой торговле – постоянный контроль за наличием и сохранностью товаров, а также эффективным их использованием, получение необходимой информации о товарообороте, состоянии расчетов с поставщиками и покупателями для составления налоговых деклараций и принятия правильных управленческих решений.

Перед бухгалтерским учетом товаров и тары в оптовой торговле стоят следующие задачи:

- контроль своевременности и правильности документального оформления поступления и выбытия товаров и тары, полноты оприходования и списания товаров и тары;
- контроль за соблюдением цен, установленного порядка их формирования, применения оптовых (торговых) надбавок и скидок на товары;

- контроль за сохранностью товаров и тары путем организации количественного и суммового их учета по видам товаров и тары, а также по материально ответственным лицам;
- контроль за полнотой и своевременностью представления отчетности материально ответственными лицами;
- контроль за законностью, целесообразностью и эффективностью совершения товарных операций;
- контроль за реализацией товаров в соответствии с заключенными договорами;
- контроль за выполнением важнейшего объемного показателя оптового товарооборота и полнотой отражения выручки от реализации товаров в учете и отчетности;
- качественное и своевременное проведение инвентаризации товаров и тары и отражение ее результатов в учете;
- достоверное отражение в учете валовой прибыли от реализации товаров и выявление финансового результата (прибыли, убытка) от реализации товаров и результата по текущей деятельности.

Выполняя эти задачи, бухгалтерский учет способствует укреплению финансового состояния оптовых организаций, а полученные данные позволяют определить и проанализировать причины неэффективного использования товарных запасов, наметить пути рационального их использования.

Через оптовые склады проходит огромная масса товаров. Бухгалтерский учет должен не только своевременно выявить случаи и виновников недостач и хищения товаров, но и предупреждать их возникновение, активно воздействовать на снижение товарных потерь. С этой целью в бухгалтерии оптовой организации ведется суммовой учет товаров по материально ответственным лицам, а также натурально-стоимостный учет по наименованиям и сортам по каждому материально ответственному лицу.

Важное условие обеспечения сохранности ценностей – присвоение товарам номенклатурных номеров (кодов), закрепленных за существующими наименованиями товаров, которые различаются между собой ценами.

Обычно устанавливается семизначный код товара и тары, где первые два знака соответствуют номеру товарной группы, третий знак отражает подгруппу, а четыре низших знака характеризуют порядковые номера по книге регистрации номенклатурных номеров.

Номенклатурные номера товаров и тары указывают во всех товарных документах. Их использование в значительной мере способствует организации правильного аналитического учета товаров, тары, предот-

вращению пересортицы, содействует внедрению автоматизации и компьютеризации учета. Применение же номенклатурных номеров позволяет составлять статистическую отчетность по товарным группам и использовать сведения о движении товаров для изучения и прогнозирования спроса, планирования, контроля выполнения договорных обязательств и других целей.

Управление торговой организацией невозможно без постановки эффективной системы бухгалтерского учета, основанной на соблюдении правил ведения бухгалтерского учета, связанных с товарно-материальными ценностями и установленных законодательными и нормативными актами.

При ведении бухгалтерского учета товаров и тары в торговых организациях придерживаются следующих принципов:

1. *Принцип материальной ответственности* позволяет обеспечить сохранность активов и организовать учет товаров и тары по местам хранения и материально ответственным лицам или центрам материальной ответственности (аналитические счета в учете – склады).

Под материальной ответственностью понимается обязанность работника возместить в установленном порядке причиненный по его вине ущерб организации. При приеме на работу материально ответственных лиц администрация организации заключает с ними договор о материальной ответственности по установленной форме.

Существует две формы материальной ответственности:

- индивидуальная, при которой организация заключает договор с одним лицом;
- коллективная (бригадная), когда в состав бригады входят заведующие складами, кладовщики, отборщики, приемщики, упаковщики и другие работники склада, т. е. организация заключает договор с бригадой.

При увольнении или уходе в отпуск членов бригады договор переоформляют и проводят инвентаризацию товарно-материальных ценностей. При изменении состава членов бригады инвентаризацию товаров и тары могут не проводить, если на это получено письменное согласие всех членов бригады, а новый член бригады дает подписку «Согласен принять материальную ответственность за ценности без проведения инвентаризации».

При бригадной материальной ответственности ущерб взыскивают с членов бригады пропорционально их заработной плате и фактически проработанному времени в межинвентаризационном периоде. Размер ответственности каждого члена бригады ( $C_1$ ) определяют по следующей формуле:

$$C_1 = \frac{C \cdot Z_1}{Z_1 + Z_2 + Z_3 \dots + Z_n},$$

где  $C$  – сумма ущерба, причиненного бригадой;

$Z_1, Z_2, Z_3, \dots Z_n$  – заработная плата членов бригады за межинвентаризационный период.

2. *Принцип документального оформления хозяйственных операций* организации реализуют путем применения типовых и специализированных форм товарных документов для учета поступления, реализации и прочего выбытия товаров и тары.

3. *Принцип периодической отчетности материально ответственных лиц* обусловлен периодичностью бухгалтерской отчетности и необходимостью своевременного получения информации для управления хозяйственной деятельностью. Формы и сроки отчетности указываются в учетной политике организации и зависят от применяемой формы бухгалтерского учета, установленного в организации документооборота и других условий.

4. *Принцип использования в учете денежного и натурального измерителей* определяет ведение натурально-стоимостного учета и стоимостного ведения учета в натуральных единицах и национальной денежной единице.

По товарам и таре, которые находятся на складах, учет ведется по двум направлениям:

- суммовой учет по материально ответственным лицам;
- количественно-суммовой учет по отдельным товарам по каждому складу (материально ответственному лицу).

5. *Выбор учетной цены* обеспечивает наиболее простую схему товародвижения, учета реализации товаров и одновременно обеспечивает контроль за их сохранностью. Инструкцией по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 ноября 2010 г. № 133, товары, приобретенные оптовой организацией для реализации, рекомендовано оценивать по стоимости приобретения. В бухгалтерском учете различают такие понятия, как покупная, учетная, отпускная (продажная) стоимость товаров.

*Покупная стоимость товаров* – это стоимость, по которой торговая организация приобретает их у поставщиков. Она зависит от источников поступления и порядка ценообразования. В организациях оптовой торговли товары поступают по отпускным ценам от товаропроиз-



водителей Республики Беларусь, контрактным ценам от зарубежных поставщиков, сформированным отпускным ценам от импортеров, отпускным ценам (с оптовой надбавкой) от организаций-посредников. Покупная стоимость товаров с налогом на добавленную стоимость и стоимость тары по отпускным ценам формируют сумму к оплате.

*Учетная стоимость товаров* – это стоимость, по которой товары и тара учитываются в текущем учете в подотчет материально ответственных лиц. Она обусловлена порядком ценообразования и учетной политикой организации. На складах оптовой торговли и распределительных складах торговых организаций учетной ценой товаров может быть отпускная цена изготовителя (импортера), контрактная цена, пересчитанная в белорусские рубли с учетом документально подтвержденных расходов по их приобретению (транспортировке, страхованию и других расходов, включенных в цену товара на момент их поступления и оприходования на склад), предельная розничная цена, если на товары установлены такие цены. Тару под товарами и порожнюю тару приходуят на склад и учитывают по отпускным ценам поставщика, а тару, не указанную в товарных документах, – по ценам возможной реализации. Учетные цены на товары в оптовой торговле подтверждаются прейскурантами цен и договорами поставщиков.

*Отпускная (продажная) стоимость товаров* – это стоимость, по которой оптовая организация отгружает и реализует их покупателям. Она зависит от учетной цены товаров и установленного порядка применения оптовых надбавок и торговых скидок.

Организации оптовой торговли продают товары следующим образом:

- товары, произведенные в Республике Беларусь, по отпускным ценам товаропроизводителей (с учетом дополнительных издержек оптовой торговли) с оптовой надбавкой и налогом на добавленную стоимость;
- товары, ввезенные из-за пределов республики самостоятельно, по сформированным отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость;
- товары, поступившие от импортеров, по сформированным ими отпускным ценам с оптовой надбавкой и налогом на добавленную стоимость;
- товары, на которые установлены предельные розничные цены, по предельным розничным ценам минус торговая скидка.

Отпускная стоимость товаров и невозвратной тары с налогом на добавленную стоимость, а также возвратной тары составляют сумму к оплате покупателем за отгруженные товары.

6. *Принцип соответствия (адекватности) в учете товарных операций* требует:

- отражения в учете поступления, выбытия, внутреннего перемещения товаров и тары, результатов их инвентаризации в том отчетном периоде, в котором совершены эти операции;
- единства оценки поступивших и выбывших товаров, что обуславливает списание с материально ответственного лица товаров и тары по тем же ценам, по которым они были оприходованы под отчет;
- тождество оприходования ценностей одним и списания в расход другим материально ответственным лицом при внутреннем перемещении, что достигается встречной проверкой этих данных по товарным, товарно-транспортным накладным по отдельным операциям и в регистрах бухгалтерского учета за отчетный месяц;
- соответствие учетных и отчетных данных фактическому наличию товаров и тары, что обеспечивается их инвентаризацией и отражением в учете выявленных отклонений – оприходование излишков и списание (возмещение) недостач и потерь товаров и тары;
- тождество данных натурально-стоимостного и стоимостного учета, аналитического и синтетического учета товаров и тары, что обусловлено отражением одной и той же информации на счетах бухгалтерского учета и обеспечивается сверкой соответствующих учетных данных в регистрах бухгалтерского учета.

Данный принцип позволяет получать полную и достоверную информацию, а также своевременно отражать в учете хозяйственные операции, выявлять арифметические ошибки, предупреждать случаи хищений и недостач ценностей.

7. *Оценка реализованных товаров и отражение товаров в отчетности по себестоимости.*

Себестоимость реализованных товаров (товаров в остатке) в торговле – покупная стоимость. В бухгалтерском балансе товары отражают по покупным ценам без налога на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам («входной» налог на добавленную стоимость) учитывают на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам». В балансе он отражается отдельной статьей. Расходы на реализацию товаров (остаток товаров) организации оптовой торговли учитывают на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчете 1 «Издержки обращения оптовой торговли».

Полную себестоимость реализованных товаров или их остатка в оптовой торговле определяют суммированием себестоимости реализованных товаров (остатка товаров) по покупным ценам и расходов на их реализацию (на остаток товаров).

8. *Определение момента реализации (признания выручки) и оценка доходов по текущей деятельности* позволяют обеспечить единые методические подходы учета выручки от реализации товаров, валовой прибыли и прибыли (убытка) от реализации товаров, контролировать уплату налогов от доходов по текущей деятельности. По действующему в Республике Беларусь законодательству в бухгалтерском учете необходимо соблюдать следующие условия признания выручки:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;
- сумма выручки может быть определена;
- организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Порядок определения даты признания выручки от реализации товаров закрепляется в учетной политике организации.

Выручка от реализации товаров в бухгалтерском учете отражается по отпускным ценам организации оптовой торговли с учетом торговых надбавок и налога на добавленную стоимость. Налоги с выручки от реализации товаров не признаются доходами хозяйствующего субъекта и исключаются из выручки при составлении Отчета о прибылях и убытках для сопоставления с расходами и выявлении финансового результата по текущей деятельности.

### ***1.2. Особенности учетной политики организаций оптовой торговли***

Основные принципы учета товаров и тары в организациях оптовой торговли реализуются через учетную политику.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и должна основываться на принципах бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» № 57-3 от 12 июля 2013 г., и в соответствии с национальным стандартом «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г. № 80.

Учетная политика включает:

- применяемые организацией виды учетной оценки;
- план счетов бухгалтерского учета организации;
- разработанные организацией для применения формы первичных учетных документов;
- применяемую организаций форму бухгалтерского учета;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации необходимо исходить:

- из обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических и физических лиц;

- из непрерывности деятельности организации;

- из последовательности применения учетной политики;

- из временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретным хозяйственным операциям в законодательстве Республики Беларусь не установлен порядок их отражения

в бухгалтерском учете и отчетности, то такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством Республики Беларусь.

К методическим (методологическим) аспектам учетной политики учета товаров относятся:

- применяемые виды учетной оценки товаров;

- способы складского учета товаров и тары;

- порядок учета товаров, принятых на реализацию на условиях комиссии (консигнации);

- порядок учета оптовых надбавок на социально значимые товары, уплаченных поставщикам-посредникам;

- порядок учета и выявление валовой прибыли от реализации товаров и др.

К организационно-техническим аспектам относятся:

- перечень типовых и разработанных организаций для применения форм первичных документов;

- формы и сроки отчетности материально ответственных лиц;

- перечень и формы регистров бухгалтерского учета;
- сроки инвентаризации товаров и тары на складах и др.

Принятая организацией учетная политика оформляется соответствующей документацией (приказом, распоряжением либо другим документом).

Основная цель учетной политики – формирование полной, объективной и достоверной информации о деятельности организации.

### ***1.3. Порядок формирования цен на товары и тару. Контроль за ценами и оптовыми надбавками***

*Цена* – денежное выражение стоимости единицы товара. Как экономическая категория она отражает общественно необходимые затраты на выпуск и реализацию товаров, является инструментом управления организацией и позволяет всем нормально работающим организациям покрыть затраты хозяйственной деятельности и получить прибыль, а также регулирует общественные отношения по распределению прибавочного продукта между государством, материальным производством и сферой обращения. Оптовая торговля получает долю прибавочного продукта в виде оптовой надбавки (торговой скидки).

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О ценообразовании» № 255-З от 10 мая 1999 г. система цен на товары включает:

- свободные цены – договорные, отпускные, розничные и закупочные, которые формируются под воздействием спроса и предложения (конъюнктуры рынка);
- регулируемые цены – могут иметь фиксированную или предельную величину (максимальные или минимальные предельные цены, предельные торговые надбавки (скидки) к ценам).

*Фиксированная цена* – регулируемая цена, устанавливаемая субъектом ценообразования в твердо выраженной денежной величине.

*Предельная цена* – регулируемая цена, величина которой ограничена верхним и (или) нижним пределами. Регулируемые цены применяются субъектами хозяйствования, занимающими доминирующее положение на рынках Республики Беларусь и включенными в Государственный реестр. Устанавливаются эти цены на отдельные социально значимые товары, конкретный перечень которых определяется Советом Министров Республики Беларусь.

При установлении цен на товары руководствуются Инструкцией о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов), утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 111 от 22 июля 2011 г. Регулирование цен на товары осу-

ществляется в порядке, установленном в соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь «О торговых надбавках к отпускным ценам на социально значимые товары» № 200 от 14 декабря 2011 г. и решениями областных исполнительных комитетов и Минского городского исполнительного комитета, которыми установлены предельные нормативы рентабельности, используемые для определения суммы прибыли, подлежащей включению в регулируемые цены (тарифы) на товары (работы, услуги), и предельные торговые надбавки (с учетом оптовой надбавки) к отпускным ценам на товары организаций-изготовителей или ценам, сформированным юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями, закупившими товар за пределами республики.

В основе любой цены товаров лежит себестоимость готовой продукции, которая включает затраты на ее изготовление и реализацию. Отпускные цены на товары определяются производителем на основе плановых затрат (себестоимости) на производство и реализацию товаров, налогов и иных обязательных платежей, установленных законодательством, прибыли, с учетом конъюнктуры рынка и ограничений, установленных государственными органами, осуществляющими регулирование цен. Отпускные цены, устанавливаемые производителями, подтверждаются экономическими расчетами (плановой калькуляцией с расшифровкой статей затрат).

Формирование отпускных цен на ввезенные в республику товары, предназначенные для дальнейшей продажи на территории Республики Беларусь, осуществляется импортерами исходя из контрактных цен, расходов по импорту (таможенные платежи, страхование груза, проценты по кредитам (займам, гарантиям), транспортные расходы, другие расходы в соответствии с законодательством), с учетом конъюнктуры рынка и ограничений, установленных государственными органами, осуществляющими регулирование цен (тарифов).

Отпускные цены, устанавливаемые импортерами, также должны быть подтверждены экономическими расчетами, а суммы расходов, включаемые в указанные отпускные цены, должны быть подтверждены документально либо обосновываться расчетами, если уплата по ним отсрочена.

*Отпускная цена* – цена, применяемая хозяйствующими субъектами в расчетах за поставляемую продукцию (товары) со всеми покупателями, за исключением населения.

В торговле цены на товары формируются путем добавления к отпускной цене поставщика оптовой, торговой надбавки и налога на добавленную стоимость по установленной ставке.

*Оптовая надбавка* взимается хозяйствующими субъектами при поставке товаров покупателям и предназначена для компенсации расходов, связанных с осуществлением оптовых операций и получением прибыли. Оптовую надбавку устанавливают в процентах к отпускной цене (без НДС), сформированной производителем (импортером), поставщиком-посредником. Под импортером понимаются юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, осуществляющие ввоз товара на территорию страны для его дальнейшей реализации.

Размер оптовой надбавки устанавливают в договоре в лице оптовых и других объектов торговли и ее размер ограничен только на социально-значимые товары, где применяются предельные максимальные торговые надбавки (с учетом оптовой надбавки).

*Скидки с отпускной цены*, согласно договору, производители (импортеры) предоставляют оптовым покупателям, как правило, с учетом объемов поставки товаров, обязательно устанавливая нормы минимальных партий отгрузки готовой продукции, а также срочности платежа, сезонности спроса и других условий, обеспечивающих увеличение объемов продаж и ускорение оборачиваемости средств поставщика. Такие скидки у покупателя не отражаются, так как в товарных документах поставщик указывает новую отпускную цену, вычитая скидку, предоставленную покупателю.

Сумма торговой скидки на товары с предельной ценой рассчитывается путем умножения стоимости товаров по предельной розничной цене на размер торговой скидки и делением на 100.

Отпускная стоимость товаров при их реализации изготовителями, оптовыми организациями и другими посредниками определяется как разность стоимости товаров по предельной розничной цене и суммы торговой скидки.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь (Особенная часть) при реализации в торговле товаров по предельным ценам объектом налогообложения является реализованная торговая скидка. По этой причине в оптовой торговле учет товаров ведется в подотчете материально ответственных лиц по предельным розничным ценам без применения зачетного метода учета НДС. Торговая скидка учитывается с НДС, валовая же прибыль – объект налогообложения.

За нарушение должностным лицом установленного порядка формирования и (или) применения цен в соответствии с Кодексом Респуб-

лики Беларусь об административных правонарушениях (ст. 12.4) влечет наложение штрафа в размере до сорока базовых величин. Завышение или занижение регулируемых цен, завышение предельных торговых надбавок, нарушение установленного порядка их определения влечет наложение штрафа на юридическое лицо в двукратном размере разницы между фактической выручкой, полученной от реализации товаров (работ, услуг), и расчетной величиной выручки от реализации этих товаров (работ, услуг) по ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством. Хозяйствующие субъекты обязаны соблюдать порядок ценообразования на всем пути движения товаров от производителя до конечного потребителя (покупателя).

В соответствии с законодательством торговые организации несут ответственность за завышение или занижение цен, завышение предельных торговых надбавок, нарушение установленного порядка их определения и других сведений. Кроме того, руководители и должностные лица торговых организаций также несут ответственность за нарушение законодательства о ценообразовании.

## **2. Документальное оформление и бухгалтерский учет поступления товаров и тары на оптовые склады от поставщиков**

### ***2.1. Общий порядок документального оформления поступления товаров***

Документальное оформление поступления товаров и тары зависит от способа их доставки, вида используемого транспорта, места приемки, используемых форм расчетов и других условий хозяйственных договоров.

Товары поступают на оптовые склады от организаций-изготовителей, зарубежных партнеров и различных посредников. Доставка товаров осуществляется железнодорожным, автомобильным или иным транспортом. Поставщик по договору может осуществлять централизованный завоз товаров на оптовый склад или организация оптовой торговли может самовывозом доставлять товар от поставщика (своим или привлеченным транспортом).

Порядок приемки товаров и тары и его документальное оформление зависит от ряда причин:



- места приемки (от перевозчика (на станции железной дороги, водной пристани), на складе поставщика или на складе получателя);
- вида и состояния тарных мест (в опломбированной, открытой, поврежденной таре);
- вида приемки (по количеству мест, количеству товарных единиц, комплектности и качеству).

Все первичные документы группируют с учетом их назначения и видов:

1. Документы, составляемые поставщиком при отправке (выдаче) груза:

- товарные документы – товарная, товарно-транспортная накладная, авианакладная, спецификации и др.;
- документы, удостоверяющие качество товаров, – сертификат соответствия (качества), ветеринарное удостоверение и др.;
- платежные документы – платежное требование, счет.

3. Документы, составляемые покупателем при получении груза:

- доверенность на получение товарно-материальных ценностей;
- платежное поручение.

Документы, составляемые по инициативе и (или) при участии третьих лиц (сторон) сделки:

- железнодорожная накладная;
- грузовая таможенная декларация;
- статистическая декларация;
- коммерческий акт;
- акт об установлении расхождений в количестве и качестве при приемке товаров;
- акт приемки товаров, поступивших без счета поставщика и др.

Составители несут ответственность за качество и достоверность первичных документов. Особый контроль осуществляется за бланками документов с определенной степенью защиты (строгой отчетности), перечень которых определяется специальным реестром и учетной политикой организации. К бланкам документов с определенной степенью защиты относятся товарно-транспортные накладные формы ТТН-1, товарные накладные формы ТН-2 и другие документы по перечню Министерства финансов Республики Беларусь. При необходимости отражения в товарных документах дополнительных реквизитов министерства и ведомства могут разработать специализированные формы товарно-транспортной и товарной накладных. Выписку товарно-транспортных (товарных) накладных на ПЭВМ производят на бланках специальной формы, на которых типографским способом указаны

серия и номер. Остальные реквизиты, распечатанные на компью-тере, должны строго соответствовать реквизитам типового бланка. При большом перечне отпускаемых товаров в товарно-транспортную (товарную) накладную разрешается вносить только итоговые данные с приложением перечня товаров и информацией по всем графам оригинала с одинаковым номером.

В целях обеспечения эффективного контроля за оборотом бланков документов с определенной степенью защиты, порядок их приобретения, учета, хранения, использования и возврата определен Инструкцией о порядке приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты и печатной продукции, информация о которых подлежит включению в электронный банк данных документов с определенной степенью защиты, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам, Министерства финансов и Министерства связи и информатизации Республики Беларусь № 33/77/17 от 12 августа 2011 г.

Реализацию субъектам хозяйствования бланков ТТН-1 и ТН-2 осуществляют республиканское унитарное предприятие «Информационно-издательский центр по налогам и сборам» и республиканское унитарное предприятие почтовой связи «Белпочта».

Материально ответственным лицам оптовых складов (оператору ЭВМ) бланки товарно-транспортных (товарных) накладных выдают по накладной, а использованные бланки строгой отчетности комиссия списывает по акту. На основании указанных документов учет движения бланков товарно-транспортных (товарных) накладных организации ведут в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности.

## ***2.2. Документальное оформление приемки товаров от станции железнодорожной дороги***

В соответствии с Правилами железнодорожных перевозок грузов, при отправке груза в адрес покупателя поставщик выписывает товарную накладную формы ТН-2 в двух экземплярах, которая является товаросопроводительным документом на отгруженные товары. Товарная накладная и документы, удостоверяющие качество товаров, вручаются или высылаются покупателю (в нашем случае оптовой организации). Отправку груза в адрес покупателя подтверждает выданная поставщику в товарной конторе станции железной дороги грузовая квитанция. Железнодорожная накладная (копия грузовой квитанции) сопровождает груз в пути следования, один экземпляр которой выдают получателю на станции назначения при получении груза.

При последующей оплате поставщик выписывает на имя покупателя платежное требование, в котором указывает дату и номер договора, дату отгрузки, номер товарного документа, способ отправки и другие данные. При предварительной оплате товаров до их отправки поставщик выписывает счет, на основании которого покупатель перечисляет по платежному поручению денежные средства в соответствии с договором.

Поступившие от поставщиков документы в бухгалтерии оптовой организации регистрируют в журнале учета получаемых от поставщиков документов и контроля за поступающими грузами. Записи в нем производят в хронологическом порядке по мере поступления документов с указанием порядкового регистрационного номера, даты поступления документов, наименования поставщика, даты и номера товарного и транспортного документа, стоимости товаров, даты акцепта (согласия на оплату), даты оплаты, номера и даты товарного отчета, номера склада, оприходовавшего товары. Данный порядок учета позволяет вести контроль за своевременным поступлением и полным оприходованием поступающих грузов, акцептом и оплатой за поступившие товары и тару.

Бухгалтер оптовой организации контролирует сроки оплаты, проверенные и акцептованные документы он передает заведующему складом. На основании товарного отчета (отчета о движении товаров и тары по складу) в журнале учета поступающих грузов бухгалтер ставит отметку об их оприходовании. Если по записям в журнале установлено, что товары не поступили в срок, то покупатель (оптовая организация) принимает меры к их розыску.

Товарная контора железной дороги сообщает оптовой организации о прибытии груза на станцию с последующей выдачей железнодорожной накладной. Прибывшие грузы хранятся бесплатно только 12 часов, не считая дня их выгрузки. Сверх указанного срока с получателя взыскивают штраф за простой вагонов.

От станции груз принимает экспедитор оптовой базы или иное доверенное лицо, которому выдают доверенность на получение товарно-материальных ценностей. Доверенность выписывает бухгалтер с полным заполнением всех реквизитов. Срок действия доверенности определяют продолжительностью получения и вывоза товарно-материальных ценностей по соответствующему документу. Доверенность подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или их заместители, подписи которых заверяются печатью. Выдачу доверенностей регистрируют в журнале учета выданных доверенностей с последующей отметкой об их использовании или возврате. Отметки об

использовании доверенности бухгалтер производит после получения и сдачи груза экспедитором на склад оптовой базы на основании счета поставщика и по товарному отчету материально ответственного лица, оприходовавшего товары по данному документу.

Неиспользованные доверенности по истечении срока их действия доверенные лица возвращают в бухгалтерию, где они аннулируются путем перечеркивания либо специальным штампом. В журнале учета выданных доверенностей бухгалтер делает отметку о возврате, а аннулированные доверенности подшивает в специальную папку, где их хранят в течение установленного номенклатурой дел срока. Лицам, не отчитавшимся за ранее выданные доверенности, новые доверенности не выдают. Контроль за соблюдением правил оформления, выдачи и использования доверенностей возложен на главного бухгалтера организации.

Товарная контора станции железной дороги в обмен на доверенность выдает представителю торговой организации железнодорожную накладную для приемки груза. Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь получатель обязан проверить соответствие товаров сведениям, указанным в транспортных и сопроводительных документах и принять эти товары от транспортной организации с соблюдением правил, предусмотренных законодательством, регулирующим деятельность транспорта. В присутствии представителя железной дороги получатель (экспедитор) проверяет исправность вагона (контейнера), наличие и целостность пломб, соответствие оттисков печати на пломбах отправителя груза данным, указанным в железнодорожной накладной. Грузы, прибывшие в исправных вагонах, выдают получателю без проверки его массы, состояния и количества мест, о чем производят отметку в железнодорожной накладной за подписью начальника отделения железной дороги, заверенную печатью. После вскрытия вагона (контейнера) экспедитор оптовой организации проверяет целостность упаковки, соответствие качества товара по маркировке данным, указанным в спецификации, на упаковочных ярлыках, которые вложены в вагон (контейнер), и осуществляет приемку груза по количеству мест или весу (массе).

В случаях обнаружения повреждения вагона (контейнера), целостности пломб отправителя по требованию грузополучателя или по инициативе транспортной организации для приемки товаров по количеству и качеству формируют комиссию из представителя торговой организации, экспедитора и представителя железной дороги. На выявленную недостачу товаров или их порчу комиссия составляет коммерческий акт или акт о несохранности груза при железнодорожной перевозке в трех экземплярах, где указывают наименование товара, его коли-

чество или массу согласно документам поставщика и фактически и определяют сумму ущерба. В железнодорожной накладной указывают дату и номер составленного акта и товарной накладной поставщика. Первый экземпляр акта передают представителю железной дороги, второй – материально ответственному лицу, оприходовавшему товары, третий – в бухгалтерию оптовой организации. На основании составленного акта перевозчику предъявляют претензию.

Грузополучатель обеспечивает выгрузку груза и оформляет при доставке товаров со станции железной дороги на склад оптовой базы автомобильным транспортом товарно-транспортную накладную, которая подтверждает факт доставки груза, его класс, массу, обеспечивает учет работы грузового автомобиля и позволяет определить стоимость услуг за перевозку товаров для осуществления расчетов между торговой и автотранспортной организацией.

### ***2.3. Документальное оформление и порядок приемки товаров и тары по количеству, ассортименту и качеству***

Согласно ст. 483 Гражданского кодекса Республики Беларусь покупатель обязан совершить все необходимые действия, обеспечивающие принятие товаров, поставленных в соответствии с договором поставки, в том числе в срок проверить количество и качество принятых товаров в порядке, установленном законодательством или договором поставки, и о выявленных несоответствиях или недостатках товаров незамедлительно письменно уведомить поставщика. Приемка товаров по количеству и качеству производится в целях подтверждения выполнения продавцом обязательств по поставке товаров в количестве и качестве, соответствующих условиям договора. В приемке товара следует выделить два этапа:

- приемка от перевозчика;
- приемка товара по количеству и качеству.

При этом следует иметь в виду, что случае поставки товара транспортом продавца (поставщика) или транспортом покупателя приемка товара осуществляется сразу со второго этапа. В зависимости от вида транспорта, которым производится поставка товара, различается правовое регулирование приемки товара. Положением о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1290 от 3 сентября 2008 г., и договорами с поставщиками обусловлены условия приемки товаров по количеству и качеству.

Согласно положению приемка товаров по количеству и качеству, поставляемых поставщиком без тары, в открытой или поврежденной таре, осуществляется покупателем по количеству на момент его получения от продавца или перевозчика либо в момент вскрытия опломбированных и разгрузки неопломбированных транспортных средств и грузовых мест, но не позднее сроков, установленных для их разгрузки действующими на транспорте правилами или договором перевозки. В таком же порядке принимаются грузовые места по массе брутто и количеству мест в исправной закрытой таре. Приемку товаров осуществляет экспедитор торговой организации (или иное доверенное лицо) на станции железной дороги или на складе поставщика при самовывозе товаров либо заведующий складом на складе оптовой организации при приемке от экспедитора покупателя или поставщика при централизованной доставке товаров.

На складе оптовой базы заведующий складом в присутствии товароведа принимает товары по количеству единиц, ассортименту и качеству; приемка товаров на складе покупателя по количеству должна быть проведена при его поступлении из другого населенного пункта не позднее 20 дней, а скоропортящегося товара – не позднее 24 ч после его получения от перевозчика или поступлении на склад оптовой базы. При поступлении товара из данного населенного пункта – не позднее 10 дней, а скоропортящегося товара – не позднее 24 ч.

По маркировке на ящиках и коробках материально ответственное лицо подсчитывает количество единиц и массу, проверяет комплектность и сортность продукции, отпускные цены на товары и тару и сверяет их с данными товарной или товарно-транспортной накладной поставщика, а также с требованиями технических нормативных правовых актов, образцов (эталонов). При получении груза и отсутствии расхождений заведующий складом расписывается в товарных документах поставщика, указывает сумму принятых товаров и тары и заверяет свою подпись штампом склада. В случае выявления несоответствия между фактическим количеством и качеством поступивших товаров и тары с данными сопроводительных документов приемка приостанавливается. Покупатель обязан принять меры по обеспечению сохранности товара и предотвращению его смешения с иным товаром, вызвать для участия в приемке товара представителя поставщика (путем направления уведомления) или иного представителя. Далее создается специальная комиссия, в состав которой входят представители поставщика (или по его поручению представитель от иного юридического лица), представители покупателя (товаровед, экономист или работник коммерческого отдела) и материально ответственное

лицо, принимающее груз. При невозможности присутствия представителя поставщика в комиссию включают представителя торгово-промышленной палаты или постоянного представителя вышестоящей организации, органа по сертификации продукции, испытательного центра или лаборатории, аккредитованных Государственным комитетом по стандартизации Республики Беларусь.

Представители поставщика или иные представители для участия в приемке товаров обязаны предоставить надлежаще оформленное и заверенное печатью юридического лица разовое удостоверение или доверенность на право участия в приемке.

На выявленные расхождения по результатам приемки товаров по количеству и качеству комиссия составляет акт приемки товара по количеству и качеству, в котором описывают выявленные дефекты и их причины. К нему прилагаются акты отбора проб и все сведения, подтверждающие возникновение недостачи или ненадлежащего качества и некомплектности товара, в заключение комиссия делает выводы о причинах их возникновения. Акт утверждает руководитель оптовой организации. В товарной (товарно-транспортной) накладной поставщика указывают дату и номер акта. Первый экземпляр высылают поставщику, второй прилагают к отчету материально ответственного лица, третий – передают в бухгалтерию.

На основании акта приемки товара по количеству и качеству при предварительной оплате за товары на сумму причиненного ущерба оптовая организация предъявляет поставщику претензию (по отпускным ценам поставщика с налогом на добавленную стоимость) и заявляет частичный отказ от оплаты по платежному требованию в обслуживающее отделение банка, а при расчетах платежными поручениями оплачивает только фактически поступившие товары.

Для формирования базы данных при автоматизации учета для натурально-стоимостного учета товаров и тары на оптовых складах выписывают внутренние товарные накладные на оприходование фактически поступивших товаров и тары.

*В порядке централизованной доставки* товары на склад оптовой базы поступают обычно от однородных поставщиков. Последовательность оформления платежных и товарных документов при автомобильных перевозках такая же, как и при железнодорожных. На товары, подготовленные к отправке, поставщик выписывает товарно-транспортную накладную формы ТТН-1 в четырех экземплярах. Второй экземпляр товарно-транспортной накладной остается у грузоотправителя, три экземпляра вручают водителю (экспедитору) при от-

правке груза покупателю и прилагают документы, удостоверяющие качество товаров.

Заведующий складом поступившие в опломбированной таре товары принимает от представителя поставщика по количеству мест или массы, сверяя фактическое наличие с данными товарно-транспортной накладной. При отсутствии расхождений заведующий складом расписывается в получении груза во всех экземплярах ТТН-1, подтверждает в ней время начала и окончания разгрузки товаров и заверяет свою подпись печатью. Первый экземпляр товарно-транспортной накладной оставляет у себя, а третий и четвертый экземпляры возвращает перевозчику. Третий экземпляр служит основанием для расчетов за автоуслуги, четвертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета работы автомобильного транспорта и для начисления заработной платы водителю. Последующую приемку товаров по количеству и качеству заведующий складом проводит в установленные сроки.

Приемку товаров, поступивших в открытой и поврежденной таре, заведующий складом производит по количеству и качеству в присутствии представителя поставщика. При установлении расхождений с данными документов поставщика приемку товаров осуществляет комиссия, в которую входит представитель поставщика. На установленные расхождения по количеству и качеству комиссия составляет акт приемки товара по количеству и качеству в трех экземплярах. Один экземпляр акта передают представителю поставщика. Во всех экземплярах товарно-транспортной накладной указывают номер и дату составленного акта. На фактически поступившие товары заведующий складом выписывает внутреннюю товарную накладную в двух экземплярах с передачей второго экземпляра представителю поставщика.

При самовывозе товаров от поставщика собственным и привлеченным транспортом представитель оптовой организации (экспедитор) после предъявления документа, удостоверяющего личность, по доверенности получает товары на складе поставщика. Товары в опломбированной таре экспедитор принимает по количеству мест или весу, а без тары, в открытой или поврежденной таре по количеству и качеству. Представитель оптовой базы расписывается в приемке груза для доставки в сопроводительных документах поставщика. От экспедитора доставленные товары и тару заведующий складом оптовой организации принимает аналогично и расписывается в товарно-транспортной накладной поставщика в их получении и оприходовании. При выявлении недостатков или порчи товаров, поступивших без тары, в открытой или поврежденной таре, материальную ответственность несет экспеди-



тор оптовой торговой организации, доставлявший груз, а поступивших в закрытой и опломбированной таре – поставщик.

#### ***2.4. Документальное оформление приемки товаров, поступивших без счета поставщика и незаказанных***

При поступлении от поставщика товаров без сопроводительных документов или в количестве, превышающем указанное в договоре, руководствуются Положением о поставках товаров в Республике Беларусь. Приемку таких товаров осуществляет комиссия, в состав которой включают представителей оптовой организации, поставщика или незаинтересованной стороны и материально ответственное лицо, в качестве которого может выступать заведующий складом. По результатам приемки товаров и тары комиссия составляет акт на поступивший товар без счета поставщика в двух экземплярах, где указывают наименование товаров, их характеристику, количество, отпускную цену (если она известна) и стоимость. Один экземпляр акта направляют поставщику с просьбой немедленно выслать документы на отгруженные товары. Если после получения извещения покупателя поставщик не распорядится соответствующим товаром в 30-дневный срок с момента извещения, а по скоропортящимся товарам – в срок до 24 ч, то покупатель вправе, если иное не предусмотрено законодательством или договором, принять все его количество в собственность, полное хозяйственное ведение или оперативное управление (в этом случае товар в количестве, превышающем указанное в договоре, оплачивается по цене, установленной в договоре, если иная цена не определена соглашением сторон) либо распорядиться им в соответствии с условиями договора хранения, предусмотренными гражданским законодательством.

Второй экземпляр акта служит основанием для оприходования товаров и тары, поступивших без счета поставщика, на ответственное хранение.

Поступившие от поставщика незаказанные товары заведующий складом принимает на ответственное хранение на основании сопроводительных документов поставщика. На ответственном хранении товары и тара в первом случае числятся до получения сопроводительных документов от поставщика, а во втором случае – до получения распоряжения поставщика о возврате товаров, их переадресовке или реализации на договорных условиях. Скоропортящиеся товары, принятые покупателем на ответственное хранение, подлежат реализации на условиях, согласованных с поставщиком. По товарам, принятым на ответственное хранение, покупатель несет расходы по их

хранению и реализации. По договоренности сторон поставщик возмещает покупателю эти расходы на основании предъявленного счета.

Таким образом, на всем пути движения товаров от поставщика до покупателя независимо от способов доставки и видов используемого транспорта установлена и четко разграничена полная материальная ответственность конкретных субъектов хозяйствования и материально ответственных лиц. Обеспечению сохранности товаров и тары способствует своевременное и качественное оформление первичных документов поступления товаров от поставщиков на оптовые склады торговой организации.

### ***2.5. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам***

Учет приобретенных ценностей, в том числе и товаров, все субъекты хозяйствования ведут с применением зачетного метода уплаты налога на добавленную стоимость (НДС). Сущность этого метода заключается в том, что объектом налогообложения для всех организаций служит стоимость реализованных товаров (работ и услуг), а уплаченный ими налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, работам и услугам является для них налоговыми вычетами. В бюджет организация уплачивает разницу между суммой налога на добавленную стоимость, начисленного с выручки от реализации и уплаченного по приобретенным товарам. К вычету принимаются суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров независимо от даты проведения расчетов за товары либо уплаченные покупателем при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок, если ведение книги покупок осуществляется покупателем.

При приобретении товаров на территории Республики Беларусь налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных документов установленной формы, составленных на бланках, полученных продавцами в установленном законодательством порядке, либо составленных в виде электронных документов, созданных в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь. По товарам, учитываемым по предельным розничным ценам, зачетный метод учета налога на добавленную стоимость в организациях оптовой торговли не применяют, так как объектом их налогообложения является валовая прибыль.

Ввоз товаров на территорию Республики Беларусь признается объектом обложения НДС. Взимание НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории госу-

дарств – членов таможенного союза, осуществляют таможенные органы. Налоговая база НДС определяется исходя из таможенной стоимости, сумм таможенных пошлин, подлежащих уплате, сумм акцизов (по подакцизным товарам), подлежащих уплате.

Суммы НДС, уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, признаются налоговыми вычетами. Основанием для принятия их к вычету служат декларации на товары с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой и копии платежных документов, подтверждающих факт уплаты НДС.

При ввозе товара из Российской Федерации и Казахстана уплата НДС осуществляется в соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе». При ввозе таких товаров плательщиками НДС являются белорусские импортеры-собственники товаров. Налог уплачивается в налоговые органы по местонахождению импортера в срок до 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ввезенные товары были приняты на учет. Базой для исчисления НДС при импорте товара в условиях таможенного союза является стоимость приобретаемых товаров, т. е. цена сделки, подлежащая уплате поставщику согласно условиям договора (контракта). По данной операции не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров, подается отдельная налоговая декларация. Вместе с отдельной налоговой декларацией в инспекцию представляются следующие документы (либо их копии, заверенные в установленном порядке):

- заявление на бумажном носителе (в четырех экземплярах) и в электронном виде;
- выписка банка, подтверждающая фактическую уплату налога по ввезенным товарам;
- договор, на основании которого товар был приобретен;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товара с территории Российской Федерации или Казахстана;
- информационное сообщение, в случаях, когда в сделке участвует три и более участника.

Налог, уплаченный при ввозе товаров в Беларусь из Казахстана или Российской Федерации, также принимается к вычету у платель-

щиков НДС.

## ***2.6. Бухгалтерский учет поступления товаров и тары на объекты оптовой торговли от поставщиков Республики Беларусь***

Согласно приложению 1 рабочего плана счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации учет товаров и тары в оптовой торговле ведут на основном активном балансовом счете 41 «Товары», субсчете 1 «Товары и тара на складах». В организациях других форм собственности товары учитываются на субсчете 1 «Товары на складах», тара на субсчете 3 «Тара порожняя и под товаром». Не подлежат учету на счете 41 «Товары» товары, принятые на ответственное хранение (например, поступившие и незаказанные товары или поступившие в большем объеме, чем по договору и др.). Эти товары не подлежат реализации, кроме скоропортящихся, и должны учитываться до их возврата поставщику на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение».

Дебетовое сальдо по субсчету 1 «Товары и тара на складах» показывает остаток товаров и тары на складах, по дебету счета отражают поступление товаров и тары, а по кредиту их выбытие. Приход и расход товаров и тары под отчетом заведующего складом отражают на основании первичных товарных документов. При этом строго соблюдают принципы и методологические основы учета товаров и тары, закрепленные в учетной политике организации.

По дебету счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тара на складах» (аналитический счет заведующего складом) отражают и контролируют стоимость фактически поступивших и оприходованных материально ответственным лицом товаров и тары по учетным ценам (отпускным, контрактным или предельным розничным ценам). Включенную поставщиками-посредниками в покупную стоимость товаров оптовую надбавку в целях контроля (по социально значимым товарам) оптовые организации могут учитывать на отдельном аналитическом счете «Оплаченная оптовая надбавка», открываемом к счету 41 «Товары», субсчету 1 «Товары и тара на складах».

Налог на добавленную стоимость в акцептованной сумме счета поставщика отражают по дебету активного дополнительного счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, рабо-

там, услугам», субсчету 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам».

Расчеты с поставщиками организации оптовой торговли ведут на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчете 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Субсчет 3 «Расчеты по авансам выданным» организации оптовой торговли применяют при предварительной оплате счетов поставщиков и выдаче авансов. По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают и контролируют сумму задолженности поставщику за поступившие товары и тару по отпускным ценам поставщика с учетом налога на добавленную стоимость. Дебетовое сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчету 3 «Расчеты по авансам выданным» отражает суммы выданных авансов, предварительной оплаты и стоимость товаров в пути.

Бухгалтер должен строго контролировать каждую сумму дебетового сальдо по расчетам с поставщиками, чтобы исключить несвоевременное оприходование поступивших товаров и тары и не допустить образования нереальной дебиторской задолженности.

Расходы по фасовке товаров, включаемые в цену товара, торговые организации учитывают на счете 23 «Вспомогательные производства».

Счет 42 «Торговая наценка», субсчет 1 «Торговая скидка на товары на складах» применяются только для учета торговых скидок по товарам, учитываемым по предельным розничным ценам при отражении их поступления (торговые скидки отражают только на фактически поступившие товары).

Суммы недостач и потерь товаров, поступивших от поставщиков, в пределах норм естественной убыли, выявленные при их приемке, а также возникшие по вине получателя товаров, покупатель учитывает по отпускным ценам поставщика на активном собирательно-распределительном счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

Недостачи и потери товаров в пределах норм естественной убыли являются расходами оптовой организации, а потери товаров сверх установленных норм возмещает экспедитор оптовой базы или иное доверенное лицо, получившее товары от поставщика.

На сумму причиненного ущерба организация оптовой торговли предъявляет претензию перевозчику на основании коммерческого акта, а поставщику на основании акта об установленном расхождении в количестве и качестве товарно-материальных ценностей. Суммы недостач и потерь от порчи поступившего от поставщиков имущества

сверх норм естественной убыли, предъявленные поставщикам или транспортным организациям, отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 3 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Претензия предъявляется поставщику только по предварительно оплаченным товарам. Суммы, ранее отнесенные на дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 3 «Расчеты по претензиям», при вынесении судебного постановления об отказе в удовлетворении требований о взыскании с поставщиков или транспортных организаций денежных сумм отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 3 «Расчеты по претензиям».

Налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам по товарам, признанным нормируемыми товарными потерями, а также по недостачам, выявленным по вине экспедитора оптовой базы или иного доверенного лица, получившее товары от поставщика в момент поступления товаров учитывается в общеустановленном порядке в акцептованной сумме, указанной в товарном документе, и принимается плательщиком к налоговым вычетам в полной сумме. При недостаче товаров по вине поставщика НДС исчисляется от стоимости фактически поступивших товаров.

Расчеты по возмещению материального ущерба с материально ответственными лицами учитывают на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Подлежащие взысканию с виновных лиц суммы по возмещению причиненного ими ущерба за недостающие товары отражаются по дебету счета 73, субсчета 2 «Расчеты по возмещению недостачи активов» и кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью недостающих товаров, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчета 2 «Расчеты по возмещению недостачи активов» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Товары и тару, принятые на ответственное хранение, учитывают на забалансовом счете 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение» по ценам, указанным в счете поставщика. Товары, принятые по договору комиссии или консигнации, учитывают на забалансовом сче-

те 004 «Товары, принятые на комиссию» по ценам, указанным в счете поставщика.

Порядок учета поступления товаров и тары на оптовые склады зависит от источников их поступления, особенностей ценообразования и обусловлен учетной политикой организации. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета поступления товаров и тары от поставщиков Республики Беларусь на основании сопроводительных документов приведена в таблице 1.

**Таблица 1 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета поступления товаров и тары от поставщиков Республики Беларусь**

| Содержание операций   | Основание<br>(первичный документ)  | Корреспонденция счетов |  |
|---|--|------------------------|--|
|   |  | Дебет                  | Кредит   |
| <i>Операция 1.</i> Поступили товары, тара от поставщика Республики Беларусь: стоимость фактически поступивших товаров по отпускным ценам без НДС (по предельным розничным ценам минус торговая скидка), стоимость стеклопосуды по залоговым ценам без НДС, стоимость поступившей тары по договорным ценам | Договор, товарно-транспортная накладная формы ТТН-1, товарная накладная формы ТН-2 | Счет 41, субсчет 1     | Счет 60, субсчет 1   |
| торговая скидка на поступившие товары, учитываемые по предельным розничным ценам  | ТТН-1, ТН-2  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 42, субсчет 1   |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме  | ТТН-1, ТН-2  | Счет 18, субсчет 3     | Счет 60, субсчет 1   |
| оприходована поступившая от поставщика тара, не указанная в счете поставщика  | Акт  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 90, субсчет 7   |
| предъявлена претензия транспортной организации (поставщику) на сумму недостачи, порчи товаров по отпускным ценам поставщика с налогом на добавленную стоимость (при предельной розничной цене за минусом торговой скидки) при условии предварительной оплаты поставщику                                   | Коммерческий акт (акт об установленном расхождении при приемке товаров)            | Счет 76, субсчет 3     | Счет 60, субсчет 1   |
| выявлена при приемке товаров их недостача (по вине получателя или в пределах норм естественной убыли в пути) по отпускным ценам поставщика без налога на добавленную стоимость (по предельным розничным ценам за минусом торговой скидки)   | Акт об установленном расхождении при приемке товаров                               | Счет 94                | Счет 60, субсчет 1   |
| Дебет счета 41, субсчета 1 – учетная стоимость товаров, тары оприходованных материально ответственным лицом (заведующим складом)  |  |                        | Кредит счета 60, субсчета 1 – сумма к оплате по счету поставщика |



Окончание таблицы 1

| Содержание операций  | Основание<br>(первичный документ)   | Корреспонденция счетов |                             |
|--|---|------------------------|-----------------------------|
|  |   | Дебет                  | Кредит                      |
| <i>Операция 2.</i> Списана за счет торговой организации недостача товаров в пределах нормируемых товарных потерь (боя) при транспортировке по отпускным ценам поставщика без НДС (по предельным ценам минус торговая скидка) | Бухгалтерская справка-расчет  | Счет 44, субсчет 1     | Счет 94                     |
| <i>Операция 3.</i> Отнесена на экспедитора оптовой организации недостача (порча) товаров по его вине:<br>по отпускным ценам поставщика без НДС (по предельным ценам минус торговая скидка)                                   | Приказ<br>(распоряжение)  | Счет 73, субсчет 2     | Счет 94                     |
| разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и покупной стоимостью недостающих товаров   | Бухгалтерская справка-расчет  | Счет 73, субсчет 2     | Счет 90, субсчет 7          |
| <i>Операция 4.</i> Включены в отпускную цену товаров расходы торговой организации по доставке товара до пункта, указанного в договоре, по тарифам без налога на добавленную стоимость  | Договор, ТТН-1  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 60                     |
| <i>Операция 5.</i> Отражены расходы по фасовке товаров, производимые торговой организацией в соответствии с нормативно-технической документацией:<br>списана стоимость одноразовых упаковочных материалов                    | Приказ<br>(распоряжение), акт<br>выполненных работ,<br>Бухгалтерская<br>справка-расчет<br>Наряд | Счет 23                | Счет 10, субсчет 6          |
| начислена заработная плата работникам за фасовку товаров   | Акт выполненных работ   | Счет 23                | Счет 70                     |
| произведены нанимателем отчисления от начисленной заработной платы работникам в соответствии с законодательством   | Бухгалтерская справка-расчет  | Счет 23                | Счет 69, Счет 76, субсчет 2 |
| начислена амортизация весоизмерительного оборудования  | Бухгалтерская справка-расчет  | Счет 23                | Счет 02                     |
| <i>Операция 6.</i> Включены в учетную стоимость товара расходы по его фасовке  | Бухгалтерская справка-расчет  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 23                     |

Примеры учетных записей на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по поступлению товаров и тары от поставщиков Республики Беларусь приведены в таблице 2.

Таблица 2 – Примеры учетных записей на счетах бухгалтерского учета поступления товаров и тары от поставщиков Республики Беларусь

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов                             |                        | Сумма, р.                   |
|---|--|------------------------|-----------------------------|
|   | Дебет  | Кредит                 |                             |
| <i>Операция 1.</i> Поступили товары от поставщика-изготовителя. Оплата последующая. В товарно-транспортной накладной значится:<br>стоимость товаров по отпускным ценам без НДС – 12 000 000 р.  | Счет 41,<br>субсчет 1                              | Счет 60                | 12 240 000                  |
| ставка НДС – 20%; сумма НДС ( $12\,000\,000 \times 20 : 100$ ) = 2 400 000 р.<br>стоимость возвратной тары – 240 000 р.<br>Сумма к оплате – 14 640 000 р.<br>Товары поступили и оприходованы полностью  | Счет 18,<br>субсчет 3                              | Счет 60                | 2 400 000                   |
| <i>Операция 2.</i> Произведена оплата поставщику с расчетного счета за товары и тару в сумме 14 640 000 р.  | Счет 60  | Счет 51                | 14 640 000                  |
| <i>Операция 3.</i> Поступили товары от поставщика-изготовителя. Данные товарно-транспортной накладной приведены в операции 1.<br>При приемке фактически оказалось и оприходовано на склад товаров по отпускным ценам без НДС на сумму 11 500 000 р. и тары по отпускным ценам – 200 000 р.  | Счет 41,<br>субсчет 1<br><br>Счет 18,<br>субсчет 3 | Счет 60<br><br>Счет 60 | 11 700 000<br><br>2 300 000 |
| Поставщику предъявлена претензия за недостачу товаров и тары по его вине на сумму 640 000 р.<br>[(12 000 000 – 11 500 000) · 120 : 100 + (240 000 – 200 000)]   | Счет 76,<br>субсчет 3                              | Счет 60                | 640 000                     |
| <i>Операция 4.</i> Поступили товары от поставщика-изготовителя в порядке самовывоза. Данные товарно-транспортной накладной приведены в операции 1.<br>При приемке фактически оказалось и оприходовано на склад товаров от экспедитора оптовой базы по отпускным ценам без НДС на сумму 11 500 000 р. и тары по отпускным ценам – 200 000 р. | Счет 41,<br>субсчет 1<br><br>Счет 18,<br>субсчет 3 | Счет 60<br><br>Счет 60 | 11 700 000<br><br>2 400 000 |
| Установлена недостача товаров по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость – 500 000 р. и недостача тары – 40 000 р.  | Счет 94  | Счет 60                | 540 000                     |
| <i>Операция 5.</i> Списана недостача товаров в пределах норм естественной убыли при транспортировке (условная норма – 0,2%) по отпускным ценам поставщика без НДС – 24 000 р. ( $12\,000\,000 \times 0,2 : 100$ )   | Счет 44,<br>субсчет 1                              | Счет 94                | 24 000                      |

## Окончание таблицы 2

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов                                |                                     | Сумма, р.                     |
|---|---|-------------------------------------|-------------------------------|
|   | Дебет   | Кредит                              |                               |
| <i>Операция 6.</i> Отражена недостача товаров сверх норм естественной убыли, которая по решению руководителя взыскивается с экспедитора оптовой базы по отпускным ценам с оптовой надбавкой 20% в сумме 611 200 р. $[(500\,000 - 24\,000) \cdot 120 : 100 + (240\,000 - 200\,000)]$   | Счет 73, субсчет 2                                    | Счет 94                             | 516 000                       |
| Отражена в том числе оптовая надбавка 95 200 р.   | Счет 73, субсчет 2                                    | Счет 90, субсчет 7                  | 95 200                        |
| <i>Операция 7.</i> Поступили товары от поставщика-изготовителя. В ТТН значится:<br>стоимость товаров по регулируемым розничным ценам – 12 000 000 р.<br>торговая скидка 19%, сумма торговой скидки $(12\,000\,000 \cdot 19 : 100) = 2\,280\,000$ р., сумма к оплате составит 9 720 000 р. $(12\,000\,000 - 2\,280\,000)$ ,<br>товары поступили и оприходованы полностью | Счет 41, субсчет 1<br>Счет 41, субсчет 1              | Счет 60<br>Счет 42, субсчет 1       | 9 720 000<br>2 280 000        |
| <i>Операция 8.</i> Поступили товары от поставщика-изготовителя. Данные товарно-транспортной накладной приведены в операции 7<br>При приемке фактически оказалось и оприходовано на склад товаров по регулируемым розничным ценам на сумму 11 300 000 р. Сумма к оплате 9 153 000 р.   | Счет 41, субсчет 1<br>Счет 41, субсчет 1              | Счет 60<br>Счет 42, субсчет 1       | 9 153 000<br>2 147 000        |
| 8.1. Поставщику предъявлена претензия за недостачу товара по его вине на сумму 567 000 р. $[(12\,000\,000 - 11\,300\,000) = 700\,000 - (19\%) 133\,000]$  | Счет 76, субсчет 3                                    | Счет 60                             | 567 000                       |
| 8.2. Недостача товара установлена по вине экспедитора оптовой базы и по решению руководителя взыскивается с него по регулируемым розничным ценам в размере 700 000 р.   | Счет 94,<br>Счет 73, субсчет 2,<br>Счет 73, субсчет 2 | Счета 60 и 94<br>Счет 90, субсчет 7 | 567 000<br>567 000<br>133 000 |

### 3. Документальное оформление и бухгалтерский учет реализации товаров и отпуска тары в оптовой торговле

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь реализация товаров в оптовой торговле регулируется договорами купли-продажи, поставки, мены, комиссии, перевозки и т. д.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать товар в собственность другой стороне (покупателю), а поку-

патель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную сумму.

По договору поставки поставщик (оптовая база) должен передать в обусловленные сроки товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

По договору мены каждая из сторон обязуется передать другой стороне в собственность один товар в обмен на другой.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По договору перевозки груза перевозчик должен доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и передать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

Таким образом, оптовые организации отгружают товары в соответствии с заключенными договорами, заказами, нарядами. В договоре указывается наиболее рациональная форма расчетов и вид расчетного документа.

С целью получения своевременных платежей от покупателей необходимо до заключения договора и отгрузки товаров и тары предварительно удостовериться в платежеспособности покупателя. Если у руководства оптовой организации возникнут малейшие сомнения относительно таковой, то продажа товаров может производиться только после предварительной оплаты.

Покупателями оптовых организаций могут выступать:

- розничные торговые организации;
- организации общественного питания и промышленного производства;
- различные учреждения (медицинские, детские и др.), индивидуальные предприниматели и другие хозяйствующие субъекты.

Отпуск товаров покупателям с оптовых складов производят на основании заключенных с ними договоров по предварительно представленным заказам и заявкам.

Бухгалтерский учет реализации и отпуска товаров призван обеспечить контроль отгрузки товаров в строгом соответствии с договорами, заказами, заявками и нарядами.

Целями бухгалтерского учета реализации товаров являются:

- обеспечение строгого контроля за своевременным и правильным документальным оформлением и полнотой списания отгруженных товаров и тары;

- соблюдение порядка формирования отпускных (продажных) цен и применения торговых надбавок и скидок;
- ведение расчетов с покупателями и своевременное погашение ими дебиторской задолженности за отгруженные товарно-материальные ценности;
- контроль за выполнением плана товарооборота и оборотом (выручкой) по реализации товаров.

Порядок документального оформления реализации товаров и тары зависит:

- от вида договора и способов реализации товаров (форм товародвижения (складская или транзитная));
- от способа отпуска товаров покупателям – централизованная доставка автомобильным транспортом, доставка по железной дороге или водным (воздушным) транспортом, с оптовой базы.

Различают две основные формы оптовой продажи товаров – со складов (складской оборот) и транзитом (транзитный оборот).

*При складской реализации* торговый отдел оптовой базы после регистрации в специальном журнале заказов-заявок покупателей на поставку товаров в соответствии с договором дает указания складам на отборку товаров.

Отборка и упаковка товаров, если отсутствует представитель покупателя, оформляется выпиской упаковочного ярлыка в двух экземплярах. Один из них вкладывается в каждое товарное место, а второй передается в бухгалтерию для выписки накладный и других сопроводительных документов.

Различные формы доставки товаров покупателям и виды используемого транспорта влияют на документальное оформление отгрузки товаров со складов организаций оптовой торговли.

#### *Документальное оформление отпуска товаров с оптовых складов при их доставке покупателям железнодорожным транспортом*

При отгрузке покупателям товаров, доставленных железнодорожным транспортом, документальное оформление их реализации осуществляется так же как от поставщиков (см. тему 2 данного пособия). При отгрузке товаров покупателям по железной дороге груз сдается по накладной, заполняемой грузоотправителем.

Она сопровождает груз на всем пути следования и выдается в пункте назначения получателю вместе с грузом. На принятые к перевозке товары станция железной дороги выдает грузоотправителю квитанцию к железнодорожной накладной. Номер этой квитанции, дату отгрузки,

число мест, вес груза, наименование станции назначения грузополучателя и плательщика указывают в железнодорожной накладной, которая отправляется покупателю. К сопроводительным документам должны быть приложены документы, удостоверяющие качество товара (сертификаты, качественные удостоверения и др.). Ответственность за сохранность принятых к перевозке товаров полностью несут транспортные организации.

*Документальное оформление  
отпуска товаров с оптовых складов  
при их доставке покупателям автотранспортом*

Организации оптовой торговли, как правило, доставляют товары на объекты розничной торговли автомобильным транспортом. При складской реализации товаров наиболее прогрессивна и экономична централизованная доставка товаров с оптовых баз непосредственно на объекты розничной торговли. Оптовая организация может использовать свой автомобильный транспорт, а также заключать договор перевозки с автотранспортными организациями, в которых предусматривается материальная ответственность работников автотранспорта за сохранность доставляемых грузов. Последним выдается книга регистрации сданных документов, а водители получают доверенность на право приема и доставки товаров в розничную сеть. При увольнении этих лиц доверенности аннулируются.

Заведующие магазинами на завоз товаров составляют заявку-заказ в двух экземплярах и передают ее в торговый отдел оптовой организации. Скорректированную заявку с учетом имеющихся остатков товаров на складе регистрируют в журнале регистрации заказов покупателей для последующего контроля за их исполнением. Оформленный заказ передают на склад для отборки товаров и выписки расходных товарных документов. При отборке товаров заведующий складом (кладовщик) оформляет и вкладывает в каждое тарное место упаковочный ярлык или спецификацию. В них за подписью материально ответственного лица указывают все сведения о товарах и таре. Каждое тарное место (контейнер, тюк) пломбируют и маркируют, т. е. на бирке указывают наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя, массу товаров нетто, брутто и массу тары. Упаковочные ярлыки и спецификации имеют контрольное значение. В случае установления покупателем расхождений при приемке товаров по количеству и качеству они позволяют установить виновных лиц, допустивших недостачу или пересортицу товаров и тары при их упаковке и отправке.

Для отпуска товаров оформляют накладные. При этом руководствуются Инструкцией по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» и ТН-2 «Товарная накладная», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 192 от 18 декабря 2008 г.

На фактически отпущенные со склада товары и тару заведующий складом (оператор ЭВМ) выписывает товарно-транспортную накладную формы ТТН-1 в четырех или пяти экземплярах. Дополнительный экземпляр (копия) товарно-транспортной накладной выписывается по договоренности сторон, а при отпуске товаров в собственную торговую сеть – по решению собственника. В товарно-транспортной накладной указывают:

- наименование товаров, их характеристику;
- номенклатурный номер;
- обоснование цены (прейскурант, номер и дату протокола согласования, калькуляции цен и т. п.);
- сведения о сертификации товара, удостоверение его качества;
- отпускную цену организации-изготовителя (импортера) без налога на добавленную стоимость;
- ставку и сумму налога на добавленную стоимость с отпускной цены;
- сумму предъявленного счета к оплате.

Стеклопосуду под товаром отражают отдельной строкой. На невозвратную стеклопосуду и невозвратную тару под товарами указывают отпускные цены без НДС и НДС по ставке 20%.

В товарно-транспортной накладной товаровед оптовой базы своей подписью подтверждает исполнение заказа (договора) покупателя, экономист по ценам – правильность применения цен и надбавок, бухгалтер – правильность таксировки и подсчета итогов, руководитель организации или коммерческой службы дает разрешение на отпуск товаров и тары, а заведующий складом подтверждает отпуск товаров и тары.

Подготовленные к отправке покупателям товары и надлежаще оформленные на них товарно-транспортные накладные заведующий складом передает в экспедицию под роспись в журнале передачи товаров со склада в экспедицию. В данном журнале отражают, когда и с какого склада, по какой товарно-транспортной накладной и в каком количестве поступили товары в экспедицию, а также когда, кому и через кого эти товары были отправлены. В этом журнале экспедитор (водитель) расписывается в получении груза и товарных документов для доставки покупателям, работник экспедиции и заведующий складом – в приемке возвращенных, окончательно оформленных товар-

ных документов после сдачи груза получателю. Такой учет позволяет контролировать своевременность доставки грузов покупателям и возврат окончательно оформленных документов.

*При централизованной доставке (кольцевом завозе) товаров оптовая организация заключает договор с автотранспортной организацией на обслуживание, в котором оговаривают полную материальную ответственность работников автотранспорта за товарно-материальные ценности, принятые к доставке. Автотранспортная организация в свою очередь заключает договор о материальной ответственности с каждым водителем. Водителю выдают оформленную на его имя книгу регистрации документов, сданных лицом, осуществляющим централизованную доставку или кольцевой завоз товаров. В книге по каждой поездке водитель фиксирует наименование грузоотправителя, грузополучателя, номер и дату товарного документа, а также должность, фамилию, имя, отчество лица, получившего груз. На отпущенные из экспедиции товары и тару водителю выдают товарно-транспортную накладную в трех-четырех экземплярах, в которой он расписывается в получении груза к доставке. По месту прибытия машины с товаром водитель проверяет у заведующей магазином наличие доверенности на право получения товара или специального штампа, выданного получателем (правлением райпо).*

Заведующий магазином принимает товары и тару по количеству и качеству, т. е. проверяет исправность тары, наличие пломб и проставляет на ТТН-1 номер и дату доверенности или ставит штамп с указанием на оттиске суммы принятых товаров и тары. Затем, расписавшись на всех экземплярах товарно-транспортной накладной, заведующий магазином оставляет первый экземпляр ТТН-1 в торговом объекте, а два других возвращает водителю.

Если при приемке товаров, тары в торговом объекте была обнаружена их недостача, составляется в присутствии водителя акт об установленном расхождении в количестве при приемке товара. Один экземпляр акта выдается водителю, а в товарно-транспортной накладной делается отметка о его составлении.

Водитель по возвращении на оптовую базу передает заведующему складом один экземпляр товарно-транспортной накладной и акт об установленных расхождениях (в случаях его составления), заведующий складом расписывается в приеме этих документов в книге регистрации сданных документов.

Один экземпляр окончательно оформленной товарно-транспортной накладной через экспедицию возвращают заведующему складом, а второй экземпляр вместе с транспортной накладной передают автотранспортной организации.



### *Документальное оформление реализации товаров самовывозом*

При самовывозе представитель покупателя получает товары непосредственно со склада оптовой организации. Он предъявляет удостоверение личности и передает заведующему складом оформленную надлежащим образом доверенность на получение товарно-материальных ценностей. На отобранные товары в установленном порядке выписывают товарно-транспортную накладную. Приемку товаров и тары на складе поставщика представитель покупателя производит по количеству и качеству, о чем расписывается во всех экземплярах товарных документов. Второй экземпляр товарно-транспортной накладной заведующий складом оставляет у себя, первый и последний – вместе с товаром передает представителю покупателя, третий и четвертый – представителю транспортной организации.

На основании товарно-транспортных (товарных) накладных на отпуск товаров и тары бухгалтерия выписывает платежное требование и направляет его покупателю.

### *Документальное оформление внутреннего перемещения товаров и тары*

Внутреннее перемещение товаров и тары со склада от одного материально ответственного лица другому возникает в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации. Приказ на внутренний отпуск товаров оформляют заранее. В нем указывают причину, наименование, количество, цены и стоимость товаров, подлежащих отпуску. Материально ответственное лицо данное распоряжение подшивает в отчет вместе с товарно-транспортной накладной на отпуск товаров, что позволяет бухгалтеру контролировать внутренний отпуск товарно-материальных ценностей и исключить бестоварные операции.

Отпуск товаров с оптовых складов на объекты розничной торговли, находящиеся на одном балансе, оформляют таким же образом как и при отпуске товаров сторонним покупателям.

Отпуск товаров со склада непосредственно представителю покупателя производится при предъявлении им доверенности на получение товаров и документа, удостоверяющего его личность. При получении одним и тем же лицом товаров с нескольких складов разрешается пользоваться одной доверенностью.

От качества и своевременности оформления первичных документов на отпуск товаров со складов организаций оптовой торговли зависит правильность, своевременность и полнота учета оптового товарооборота, выручки по реализации товаров, списания выбывших товаров и тары и расчетов с покупателями.

### *Бухгалтерский учет реализации товаров*

Отпуск товаров покупателям со складов оптовой торговли оформляют товарно-транспортными (товарными) накладными и другими сопроводительными документами. Соблюдая принцип единства оценки товаров, их выбытие по кредиту счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тара на складах» показывают по тем же ценам, по которым они были оприходованы (отпускным, контрактным ценам поставщиков без НДС, предельным розничным ценам).

Реализация товаров с оптовых складов ведется по отпускным (продажным) ценам, которые зависят от учетной цены и порядка ценообразования. Отпускная (продажная) стоимость товаров с налогом на добавленную стоимость, тары и транспортных расходов по их отгрузке составляет сумму к оплате предъявленного счета покупателям за отгруженные товары.

Оптовая надбавка предназначена для покрытия расходов на реализацию (издержек оптовой торговли), на управление и получение прибыли от реализации товаров. Налог на добавленную стоимость по установленным ставкам (10 или 20%) исчисляется на отпускную стоимость товаров.

Для учета расчетов с покупателями применяется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету данного счета отражают и контролируют сумму предъявленного покупателю счета к оплате, в которую включают стоимость товаров и невозвратной тары по отпускным ценам оптовой торговли с налогом на добавленную стоимость, а также стоимость возвратной тары по учетным ценам, а по кредиту – погашение дебиторской задолженности покупателем.

Предоставленные покупателям скидки с предельных розничных цен товаров, реализованных покупателям, отражают по кредиту счета 42 «Торговая наценка», субсчета 1 «Торговая скидка на товары на складах» сторнировочными записями, что позволяет скорректировать стоимость реализованных товаров до величины их продажной стоимости.

Для учета доходов и расходов по текущей деятельности и выявления финансового результата по текущей деятельности применяется со-

поставляющий, операционно-результативный счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». При этом следует помнить, что отпуск тары, находящейся под товаром, на данном счете не учитывает. Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в синтетическом разрезе сальдо не имеет и предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, а также для определения финансового результата по текущей деятельности организации. В типовом плане счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению субсчета к данному счету рекомендуется открывать по экономическим элементам доходов и расходов, связанных с текущей деятельностью:

- выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию, прочие доходы по текущей деятельности;
- налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности;
- прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности;
- прочие расходы по текущей деятельности;
- прибыль (убыток) от текущей деятельности.

В многоотраслевых организациях потребительской кооперации с целью управления доходами и расходами, а также оперативного выявления финансового результата деятельности конкретной отрасли доходы и расходы организации необходимо учитывать по видам деятельности, объектам налогообложения и, при возможности, по ставкам налога на добавленную стоимость, исчисленного из выручки от реализации. Такую детализацию учетных данных необходимо осуществлять по дополнительным аналитическим счетам или субсчетам второго и третьего порядков. Так, субсчет 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» счета 90 «Доходы и расходы по деятельности» необходимо детализировать следующим образом: 90-1.1.10 субсчет «Выручка от реализации товаров», где шифр 1 – отраслевой признак – в оптовой торговле, шифр 10 – объект налогообложения (ставка налога на добавленную стоимость 10%). Аналогичная детализация применима по соответствующим субсчетам, что указывается в

учетной политике организации. На основании товарных или товарных и платежных документов по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражают выручку от реализации товаров по отпускным ценам оптовой торговли в момент ее признания в бухгалтерском учете. Одновременно по дебету данного счета, субсчета 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» отражают стоимость реализованных товаров по покупным или предельным розничным ценам.

Следует помнить, что учетная цена товаров обусловлена порядком ценообразования и учетной политикой организации. На складах оптовых организаций товары учитывают по отпускным ценам товаропроизводителей Республики Беларусь, импортеров без НДС, по контрактным ценам без НДС – товары, ввезенные из-за пределов республики, отдельные товары по перечню, установленному Министерством экономики Республики Беларусь – по предельным ценам. Тару приходуят и учитывают по отпускным ценам поставщика, а тару, не указанную в товарных документах, – по ценам возможной реализации. Реализуют товары покупателям следующим образом:

- по отпускным ценам с оптовой надбавкой и НДС;
- товары, ввезенные из-за пределов Республики Беларусь самостоятельно, – по сформированным отпускным ценам с НДС;
- по предельным розничным ценам с предоставлением торговой скидки от предельной розничной цены.

Определение стоимости реализованных товаров в покупных ценах осуществляется по каждой товарной позиции отпущенных товаров.

Товары и тару, отгруженные покупателям и принятые ими на ответственное хранение, при обоснованном отказе от оплаты счета учитывают на отдельном аналитическом счете «Товары, принятые покупателями на ответственное хранение», открываемом к счету 45 «Товары отгруженные».

Организация оптовой торговли принимает решение о возврате таких товаров на склад, переотправке их другому покупателю или реализации тому же покупателю на других условиях. Если отказ покупателя от оплаты признан необоснованным, то ему предъявляется претензия. Учетные записи хозяйственных операций по реализации товаров и отпуску тары покупателям в организациях оптовой торговли приведены в таблице 3.

Таблица 3 – Учетные записи по реализации товаров и отпуска тары покупателям в организациях оптовой торговли

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|------------------------|--------------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Реализация товаров покупателям, учитываемых на оптовом складе по купленным ценам</i>  |                        |                    |
| <i>Операция 1.</i> Списана стоимость реализованных товаров и стоимость невозвратной тары по учетным ценам  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 2.</i> Отражена выручка от реализации товаров оптом (стоимость товаров по отпускным ценам, включающим оптовую надбавку, стоимость невозвратной тары и НДС по установленной ставке) | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 3.</i> Включена в счет покупателя стоимость возвратной тары по учетным ценам   | Счет 62                | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 4.</i> Включены в счет покупателя транспортные расходы, произведенные за счет оптовой организации и подлежащие взысканию с покупателей   | Счет 62                | Счет 60            |
| <i>Реализация товаров покупателям, учитываемых на оптовом складе по предельным розничным ценам</i>   |                        |                    |
| <i>Операция 5.</i> Списана стоимость реализованных товаров по учетным ценам  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 6.</i> Отражена выручка от реализации товаров оптом (стоимость товаров по предельным розничным ценам минус торговая скидка)  | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 7.</i> Включена в счет покупателя стоимость возвратной тары по учетным ценам   | Счет 62                | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 8.</i> Торговая скидка, предоставленная покупателям (сторнировочная запись)  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 42 субсчет 1  |
| <i>Расчеты с покупателями</i>  |                        |                    |
| <i>Операция 9.</i> Поступили платежи от покупателей за реализованные им товары и отгруженную тару  | Счет 51                | Счет 62            |
| <i>Операция 10.</i> Предъявлена претензия покупателю за необоснованный отказ от оплаты отгруженных им товаров  | Счет 76, субсчет 3     | Счет 62            |
| <i>Предъявлен обоснованный отказ покупателя от оплаты предъявленного счета за отгруженные товары</i>   |                        |                    |
| <i>Операция 11.</i> Стоимость реализованных товаров и стоимость невозвратной тары по учетным ценам (сторнировочная запись)   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 12.</i> Выручка от реализации товаров оптом (сторнировочная запись)  | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 13.</i> Стоимость возвратной тары по учетным ценам (сторнировочная запись)   | Счет 62                | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 14.</i> Приняты покупателем на ответственное хранение товары и тара на учетную стоимость   | Счет 45 субсчет 2      | Счет 41, субсчет 1 |

## Окончание таблицы 3

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                       |
|--|------------------------|-----------------------|
|  | Дебет                  | Кредит                |
| <i>Операция 15.</i> Возвращены на склад оптовой организации товары и тара, находившиеся на ответственном хранении у покупателя   | Счет 41<br>субсчет 1   | Счет 45<br>субсчет 2  |
| <i>Переадресованы товары другим покупателям или реализованы тому же покупателю на других условиях</i>  |                        |                       |
| <i>Операция 16.</i> Списана стоимость реализованных товаров по учетным ценам   | Счет 90,<br>субсчет 4  | Счет 45<br>субсчет 2  |
| <i>Операция 17.</i> Отражена выручка от реализации товаров оптом (стоимость товаров по отпускным ценам, включающим оптовую надбавку, стоимость невозвратной тары и НДС по установленной ставке)  | Счет 62                | Счет 90,<br>субсчет 1 |
| <i>Операция 18.</i> Включена в счет покупателя стоимость возвратной тары по учетным ценам  | Счет 62                | Счет 45<br>субсчет 2  |
| <i>В конце месяца на основании составленных расчетов бухгалтера отражаются</i>   |                        |                       |
| <i>Операция 19.</i> Списана реализованная торговая скидка по товарам с предельной розничной ценой (методом сторнировочной записи)  | Счет 90,<br>субсчет 4  | Счет 42<br>субсчет 1  |
| <i>Операция 20.</i> Начислен НДС, приходящийся на реализованные товары   | Счет 90,<br>субсчет 2  | Счет 68               |
| Разность оборотов счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (по вышеприведенным хозяйственным операциям данной таблицы) по кредиту (доходы) и по дебету (расходы) позволяет выявить и проконтролировать показатель – валовую прибыль. Данный показатель отражается отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках (строка 030)  |                        |                       |
| <i>Операция 21.</i> Списаны по расчету расходы на содержание аппарата управления   | Счет 90,<br>субсчет 5  | Счет 44,<br>субсчет 5 |
| <i>Операция 22.</i> Списаны по расчету издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары  | Счет 90,<br>субсчет 6  | Счет 44,<br>субсчет 1 |
| Примечание – Разность оборотов счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (по вышеприведенным хозяйственным операциям данной таблицы) позволяет выявить и проконтролировать результат от реализации товаров оптом – доходы превышают расходы результат прибыль, наоборот – убыток. Данный показатель отражается отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках (строка 060). |                        |                       |

#### 4. Документальное оформление и учет внешнеторговых операций в оптовой торговле

Внешнеэкономическая деятельность хозяйствующего субъекта – это сфера хозяйственной деятельности, связанная с международной производственной интеграцией и кооперацией, экспортом и импортом товаров и услуг, выходом на внешний рынок. На уровне организации внешнеэкономическая деятельность направлена на заключение

и исполнение контрактов с иностранными партнерами. Внешнеэкономическая деятельность является составной частью работы организаций потребительской кооперации Республики Беларусь. Все хозяйствующие субъекты – производители конкурентоспособной продукции – имеют право на самостоятельное осуществление экспортно-импортных операций. В связи с этим в хозяйственной деятельности торговых организаций, выходящих на внешний рынок, существенную роль может играть внешнеторговая деятельность. Посредническую внешнеторговую деятельность в потребительской кооперации ведет внешнеторговое предприятие «Белкоопвнешторг» Белкоопсоюза.

Экспорт и импорт товаров организации торговли осуществляют на основании контрактов, заключаемых с зарубежными партнерами и определяющих предмет, цену, сумму, валюту контракта, условия и сроки поставки товаров; формы и сроки платежа, срок завершения сделки, а также способы доставки, страхование груза и другие условия.

При экспорте (импорте) товаров торговая организация выполняет следующее:

- Осуществляет регистрацию сделки – проставление на документе (документах), посредством которого оформлено заключение внешне-торгового договора, оттиска штампа банка с указанием регистрационного номера сделки и заверением его подписью уполномоченного работника банка (при электронном документообороте – указание регистрации одного номера сделки и заверение его электронной цифровой подписью).

- Проводит таможенное оформление экспорта (импорта) товаров с учетом заявленного таможенного режима и получает грузовую таможенную декларацию.

- Проводит экспертизу и оформление сертификата соответствия товаров, подлежащих обязательной сертификации согласно установленному перечню и гигиеническому сертификату.

- Оформляет статистическую декларацию, по каждому факту отгрузки (поставки) товаров, осуществляемой по одной товарно-транспортной накладной в рамках одного внешнеторгового договора, общая стоимость которых составляет сумму, эквивалентную 1 000 евро и более, которая также регистрируется в таможенных органах с использованием информационных систем и информационных технологий и является документом валютного контроля внешнеторговых операций.

- Оформляет периодическую статистическую декларацию, которая представляется в виде электронного документа экспортером (импортером), грузоотправителем или грузополучателем для целей статистического учета экспорта (импорта) товаров, совершение таможенных операций в отношении которых в соответствии с законодатель-

ством не производится, по двум и более фактам отгрузок (поставок) товаров, общая стоимость которых составляет сумму, эквивалентную 1 000 евро и более, за отчетный месяц в рамках одного внешнеторгового договора, регистрируется в таможенных органах с использованием информационных систем и информационных технологий и является документом валютного контроля внешнеторговых операций.

- При ввозе потребительских товаров, упакованных в пластмассовую, стеклянную тару, тару на основе бумаги и картона, обеспечивает сбор, обезвреживание и (или) использование отходов, образующихся после утраты потребительских свойств товаров, путем заключения с оператором договора об организации сбора, обезвреживания и (или) использования данных отходов и внесения на текущий (расчетный) счет оператора платы за организацию сбора, обезвреживание или (или) использование отходов товаров и тары.

- Своевременно уплачивает таможенный сбор, таможенную пошлину, налог на добавленную стоимость, акцизы на ввозимые товары, плату за организацию сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и тары по ввезенным товарам, если такие установлены.

- Обеспечивает поступление на свой валютный счет выручки от продажи товаров по экспортному контракту при последующей оплате покупателями за товары не позднее 90 календарных дней с даты отгрузки товаров (по договорам комиссии – не позднее 120 календарных дней) с даты отгрузки товаров. Датой отгрузки (поступления товаров) считается дата их помещения под таможенные процедуры. Если в соответствии с законодательством совершение таких операций не производится, то датой отгрузки считается дата их отпуска со склада, а датой поступления товаров – дата их оприходования на склад.

- Обеспечивает поступление товаров по импорту не позднее 60 календарных дней с даты проведения платежа за товары.

- Предоставляет банку документы (сведения) не позднее 7 рабочих дней со дня зачисления на счета денежных средств, поступивших от экспорта товаров, необходимые для осуществления банком функций агентов валютного контроля.

- Обеспечивает обязательную продажу в ОАО «Белорусская валютно-фондовая биржа» 30% поступившей выручки в свободно конвертируемой валюте и российских рублях не позднее 7 рабочих дней со дня ее поступления на счета в банках.

Все хозяйствующие субъекты Республики Беларусь, осуществляющие импорт (экспорт) товаров по внешнеторговым договорам, регистрируют сделку в банке по заявительному принципу. Регистрация



осуществляется в день представления документа, посредством которого оформлен внешнеторговый договор. Не регистрируются сделки при предварительной оплате в полном объеме (при экспорте) или предварительности поступления товаров в полном объеме (при импорте). Также хозяйствующие субъекты производят с разрешения Национального банка Республики Беларусь расчеты по внешнеторговым договорам, предусматривающим импорт товаров без их поступления на таможенную территорию Республики Беларусь.

При отгрузке товаров на экспорт оформляются следующие документы:

- Спецификация или иной товарный первичный учетный документ (инвойс, упаковочный лист, отгрузочный лист, счет-проформа, опись товаров).

- Товарно-транспортная накладная (ТТН-1), международная товарно-транспортная накладная CMR при отгрузке автомобильным транспортом, если законодательством в области транспорта предусмотрено наличие такой накладной, или иной транспортный (перевозочный) документ (коносамент, железнодорожная накладная, авиатранспортная накладная и др.).

- Ветеринарное свидетельство оформляется при вывозе подконтрольных товаров в страны СНГ (кроме стран-членов Евразийского союза), ветеринарный сертификат оформляется при перемещении (перевозке) подконтрольных товаров по территории Евразийского союза и при их вывозе с таможенной территории Евразийского союза.

- Сертификат о происхождении товара формы А оформляется для экспорта продукции в страны СНГ; формы СТ-1 – для экспорта продукции в страны Евросоюза; иной формы, предусмотренной международными договорами Республики Беларусь. Указанный сертификат выдается Белорусской торгово-промышленной палатой и ее областными отделениями, если он необходим по условиям контракта, национальным правилам страны ввоза товаров или если его наличие предусмотрено международными договорами Республики Беларусь.

- Грузовая таможенная декларация и декларация таможенной стоимости или статистическая декларация (периодическая статистическая декларация).

- Иные документы.

Экспорт товаров, кроме экспорта в страны Евразийского союза, подлежит таможенному оформлению в установленном порядке с выдачей грузовой таможенной декларации и декларации таможенной стоимости. Электронное декларирование груза осуществляется декларантом после представления соответствующих документов.

Экспорт товаров в страны Евразийского союза (Казахстан, Российскую Федерацию и др.) в соответствии с таможенным законодательством Евразийского союза во взаимной торговле товарами, имеющими статус товаров Евразийского союза, не подвергается таможенному контролю. Предусмотрено статистическое декларирование таких товаров для целей валютного контроля и статистического учета объемов и номенклатуры экспорта и импорта.

В качестве статистической декларации используют документ «Грузовая таможенная декларация», состоящий из основного формуляра формы ТД-1 и необходимого числа формуляров формы ТД-2 или ТД-3, каждый из которых соответственно состоит из трех заполненных листов. При их оформлении указывают соответствующий тип декларации.

*Грузовая таможенная декларация* – единый таможенный документ, который заполняет по установленной форме декларант, а заверяет таможенный орган. Декларация отражает контрактную, таможенную и статистическую стоимость товаров. Контрактная цена за единицу товара и его стоимость указывается в валюте платежа (оценки), определяемой по согласованию сторон в договоре. Под валютой оценки следует понимать валюту, в которой условно оценены товары по внешнеторговой сделке, а расчеты за товары осуществляются в иной валюте или в белорусских рублях.

*Таможенная стоимость экспортируемых товаров* включает контрактную стоимость товаров и расходы по их доставке, в соответствии с договором. Она указывается в белорусских рублях.

*Статистическая стоимость товаров* определяется в евро. По дате таможенного оформления декларации определяется курс валюты, применяемый в расчет стоимости товаров. Основанием для перемещения товаров через границу или выпуска их в свободное обращение является отметка таможи в грузовой таможенной декларации о разрешении ввоза (вывоза) товаров. В декларации указывают сведения о начислении и уплате таможенной пошлины, налогов и таможенного сбора, установленных в процентах к таможенной стоимости товаров. На основании межгосударственных соглашений участников Евразийского союза (согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь и международным договорам) НДС взимается по принципу страны назначения. Таким образом, импортеры при ввозе товаров на территорию республики должны уплачивать НДС в бюджет страны по ставкам 10 или 20% в зависимости от вида ввозимого товара, а при экспорте применять ставку 0%. Причем НДС обязаны уплачивать все импортеры, независимо от того, является импортер плательщиком

НДС или применяет специальный режим налогообложения без НДС.

Приемку растаможенного товара торговые организации осуществляют в установленном порядке. При реализации импортных товаров на территории Республики Беларусь, кроме товарных и платежных документов, импортеры передают покупателям необходимое количество копий сертификата соответствия, гигиенического сертификата, грузовой таможенной или статистической декларации.

Для расчета НДС на ввозимые товары в налоговую базу включаются таможенная стоимость товаров, таможенная пошлина, сумма акцизов по подакцизным товарам. НДС, уплаченный при ввозе товаров, принимается к вычету в порядке, установленном Налоговым кодексом Республики Беларусь. Такое право есть только у плательщика НДС, поскольку субъекты хозяйствования, не признаваемые плательщиками НДС, его относят на увеличение стоимости товаров.

Согласно Налоговому кодексу Республики Беларусь при ввозе подакцизных товаров у импортера возникает налоговое обязательство по акцизам. Взимание акцизов при ввозе товара осуществляют таможенные органы, а при их ввозе из России, Казахстана и других союзных стран (за исключением подакцизных товаров, подлежащих маркировке) уплата акцизов осуществляется по месту постановки на учет белорусского импортера на позднее 20 числа, следующего за месяцем принятия на учет импортированных товаров.

### *Бухгалтерский учет импорта товаров и их реализации в Республике Беларусь*

Расчеты с зарубежными поставщиками и покупателями в учете отражают в валюте и белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, если расчеты производятся в валюте. Пересчет контрактной стоимости товаров, ввезенных из-за пределов республики, в белорусские рубли производят по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату таможенного оформления, а при его отсутствии – на дату поступления и оприходования товаров на склад.

Обязательства по импортному контракту, как правило, выражены в иностранной валюте, а на бухгалтерский учет они принимаются в белорусских рублях. В связи с изменениями курса валюты суммы обязательства перед поставщиком на дату его возникновения, на дату прекращения, а также на последнее число текущего месяца могут различаться. В таком случае у покупателя возникают положительные или отрицательные курсовые разницы, которые включаются соответственно в составе прочих доходов или расходов по финансовой деятельно-

сти и учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли. В бухгалтерском учете они отражаются на даты совершения операций и составления бухгалтерской отчетности за отчетный период. Выявленные курсовые разницы по дебиторской и кредиторской задолженности учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчете 2 «Доходы и расходы по финансовой деятельности».

Поступившие из-за пределов республики товары организации оптовой торговли потребительской кооперации обычно учитывают по контрактным ценам, включая документально подтвержденные расходы по импорту товаров. Применение покупных цен в качестве учетных упрощает выявление валовой прибыли по ввезенным из-за пределов Республики Беларусь и реализованным товарам. Учетные записи по импорту товаров и их реализации приведены в таблице 4 на условном примере.

Таблица 4 – Учетные записи по импорту товаров и их реализации в организациях оптовой торговли

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    | Сумма, р.  |
|--|------------------------|--------------------|------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |            |
| Учетные записи по импорту товаров  |                        |                    |            |
| Операция 1. Произведена предварительная оплата зарубежному поставщику за товары в сумме 2 000 евро. Официальный курс евро на дату платежа – 11 500 р. Эквивалент платежа в национальной валюте – 23 000 000 р. (2 000 евро · 11 500 р.)  | Счет 60, субсчет 1     | Счет 52            | 23 000 000 |
| Операция 2. Поступили товары от зарубежного поставщика (факсимильные аппараты, упакованные в картонные коробки). В соответствии с контрактом и отгрузочными документами поставщика масса коробок – 15 кг. В грузовой таможенной декларации и документах, подтверждающих расходы по импорту, значится:<br>стоимость товаров по контрактным ценам – 2 000 евро | Счет 41, субсчет 1     | Счет 60            | 23 100 000 |
| таможенная пошлина – 2 310 000 р.  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 68            | 2 310 000  |
| сбор за таможенное оформление импорта товаров – 34 650 р.  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 76, субсчет 9 | 34 650     |
| страхование груза – 234 500 р.   | Счет 41, субсчет 1     | Счет 76, субсчет 2 | 234 500    |
| транспортные расходы по доставке груза от границы до склада получателя по тарифам без НДС – 7 200 000 р.   | Счет 41, субсчет 1     | Счет 60            | 7 200 000  |
| налог на добавленную стоимость от услуг поставке 20% – 1 440 000 р.  | Счет 18, субсчет 2     | Счет 60            | 1 440 000  |
| Товары поступили и оприходованы полностью.   |                        |                    |            |

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| Официальный курс евро, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату поступления и оприходования товаров, – 11 550 р. |  |  |  |
|---|--|--|--|

Окончание таблицы 4

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    | Сумма, р.  |
|--|------------------------|--------------------|------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |            |
| <i>Операция 3.</i> Начислен налог на добавленную стоимость на ввозимые товары по ставке 20% $((23\ 100\ 000 + 2\ 310\ 000) \cdot 20 : 100 = 5\ 082\ 000\ \text{р.})$   | Счет 18, субсчет 3     | Счет 68            | 5 082 000  |
| <i>Операция 4.</i> Произведена оплата в бюджет указанных платежей (см. операции 2 и 3)   | Счет 68                | Счет 51            | 7 392 000  |
| <i>Операция 5.</i> Произведена оплата сбора за таможенное оформление (см. операцию 2)  | Счет 76, субсчет 9     | Счет 51            | 34 650     |
| <i>Операция 6.</i> Произведена оплата поставщику с расчетного счета за товары и тару на сумму 23 100 000 р.  | Счет 60                | Счет 51            | 23 100 000 |
| <i>Операция 7.</i> Отражена курсовая разница по дебиторской задолженности поставщика на отчетную дату (при предварительной оплате см. операцию 1)  | Счет 60, субсчет 1     | Счет 91, субсчет 2 | 100 000    |
| <i>Операция 8.</i> Размер платы для факсимильных аппаратов – 0,3%; для картонных коробок в зависимости от площади или массы тары – за 1 тыс. м <sup>2</sup> – 20 000 р., за 1 т – 70 000 р.<br>Расчет: $2\ 000\ \text{евро} \cdot 11\ 550 \cdot 0,3\% = 69\ 300\ \text{р.}$ ;<br>$15\ \text{кг} : 1\ 000 \cdot 70\ 000 = 1050$ . Всего 70 350 р. | Счет 44, субсчет 1     | Счет 76            | 70 350     |
| <i>Учетные записи по реализации импортных товаров</i>  |                        |                    |            |
| <i>Операция 9.</i> Отгружены покупателям Республики Беларусь импортные товары. В товарно-транспортной накладной значится следующее:<br>стоимость товаров по контрактным ценам – 32 879 150 р.  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 | 32 879 150 |
| стоимость товаров по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость – 42 742 900 р.<br>налог на добавленную стоимость по ставке 20% – 8 548 580 р.<br>Сумма к оплате составляет 51 291 480 р.   | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 | 51 291 480 |
| <i>Операция 10.</i> Начислен налог на добавленную стоимость в реализации товаров   | Счет 90, субсчет 2     | Счет 68            | 8 548 580  |
| Примечания:  |                        |                    |            |
| 1. Возникает необходимость расчета платы за организацию сбора, обезвреживания и (или) использования отходов товаров и тары, которая производится оператору ежеквартально. При расчете сбора следует использовать контрактную стоимость товара без таможенных платежей и транспортных расходов.   |                        |                    |            |
| 2. Разность оборотов счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (по   |                        |                    |            |

вышеприведенным хозяйственным операциям данной таблицы) по кредиту (доходы) и по дебету (расходы) позволяет выявить валовую прибыль, которая составляет 9 873 750 р. (51 291 480 – 8 548 580 – 32 879 150 = 9 873 750).

### *Бухгалтерский учет экспорта товаров*

Сумму экспортной выручки определяют по контрактной стоимости товаров и невозвратной тары исходя из валюты контракта, пересчитанной по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их отгрузки, выручку отражают по факту отгрузки товаров (методом начисления). Расходы, связанные с экспортом товаров, учитывают в составе расходов на реализацию товаров (издержек обращения). Бухгалтерский учет расчетов с зарубежными покупателями ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» по каждому покупателю по товарным и расчетным документам, что позволяет контролировать полноту и своевременность взыскания дебиторской задолженности по данным операциям. Положительную курсовую разницу выявляют по данным аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» как увеличение доходов по финансовой деятельности в связи с ростом официального курса иностранной валюты или как увеличение расходов по финансовой деятельности в связи со снижением официального курса иностранной валюты. Курсовая разница по дебиторской задолженности покупателей в валюте в учете отражается на дату поступления платежа от них, на первое число каждого отчетного месяца.

Учетные записи по экспорту товаров приведены в таблице 5.

Таблица 5 – Учетные записи по экспорту товаров

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|------------------------|--------------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Учет отгрузки и реализации товаров на экспорт</i>   |                        |                    |
| <i>Операция 1.</i> Списана стоимость реализованных товаров и стоимость невозвратной тары по учетным ценам  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 2.</i> Учтена выручка от реализации товаров оптом и невозвратной тары по контрактным ценам в валюте контракта в эквивалентной сумме по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции (ставка НДС – 0%) | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 3.</i> Начислены к уплате (уплачены) вывозные таможенные пошлины на товары, вывозимые с территории Республики Беларусь за пределы государств – членов Евразийского экономического сообщества                                       | Счет 90, субсчет 5     | Счет 68, субсчет 2 |
| <i>Операция 4.</i> Поступили платежи от зарубежных покупателей за товары на транзитный валютный счет и учтены в эквивалентной сумме по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату платежа   | Счет 52                | Счет 62            |
| <i>Операция 5.</i> Учтена курсовая разница по дебиторской задолженности покупателей в иностранной валюте (на последний день отчетного месяца и дату платежа):  |                        |                    |

|  |                    |                    |
|--|--------------------|--------------------|
| положительная курсовая разница при росте курса иностранной валюты    | Счет 62            | Счет 91, субсчет 2 |
| отрицательная курсовая разница при снижении курса иностранной валюты | Счет 91, субсчет 2 | Счет 62            |

Окончание таблицы 5

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|------------------------|--------------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 6.</i> Начислен НДС по установленной ставке от суммы экспортной выручки при непоступлении подтверждения уплаты НДС в стране назначения от покупателя Российской Федерации, Казахстан в установленный срок (в течение 180 календарных дней с момента отгрузки товаров на экспорт)   | Счет 90, субсчет 10    | Счет 68, субсчет 2 |
| <i>Операция 7.</i> При последующем подтверждении начисленный НДС исключается из налоговой декларации (сторнировочная запись)   | Счет 90, субсчет 10    | Счет 68, субсчет 2 |
| Примечание – При отпуске товаров производства Республики Беларусь в Россию, Казахстан применяется НДС по ставке 0%. Однако российский покупатель в течение установленного срока должен подтвердить факт начисления и уплаты НДС в стране назначения. Между Инспекциями по налогам и сборам Российской Федерации и Республики Беларусь осуществляется обмен электронными базами данных по платежам во взаимной торговле. Если в течение установленного срока нет подтверждения уплаты НДС, то белорусский продавец обязан его начислить и уплатить в бюджет Республики Беларусь. При последующем подтверждении начисленный НДС исключается из налоговой декларации. |                        |                    |

Учетные записи по экспорту товаров и их реализации приведены в таблице 6 на условном примере.

Таблица 6 – Учетные записи по экспорту товаров и их реализации в организациях оптовой торговли

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    | Сумма, р.  |
|--|------------------------|--------------------|------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |            |
| <i>Операция 1.</i> Отгружены товары на экспорт. В товарно-сопроводительных документах значатся:<br>стоимость товаров по контрактным ценам – 2 000 евро;<br>стоимость товаров по учетным ценам – 11 310 000 бел. р.;<br>стоимость невозвратной тары, включенной в контрактную стоимость по учетным ценам – 190 000 бел. р.;<br>налог на добавленную стоимость по ставке 0%.<br>Официальный курс евро к белорусскому рублю, установленный Национальным банком Республики Беларусь на дату отгрузки товаров, составляет 11 500 р. Стоимость товаров по контрактным ценам – 23 000 000 р. (2 000 евро × 11 500 р.) |                        |                    |            |
| Отражена выручка от реализации товаров на экспорт  | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 | 23 000 000 |
| Списана стоимость реализованных товаров и невозвратной тары по учетным ценам   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 | 11 500 00  |
| <i>Операция 2.</i> Платежи поступили от покупателей полностью. Официальный курс евро к белорусскому рублю установленный Национальным   | Счет 52                | Счет 62            | 23 100 000 |

|  |         |                    |         |
|--|---------|--------------------|---------|
| банком Республики Беларусь на дату поступления платежа – 11 550 р. Оплата товаров в рублевом эквиваленте составила 23 100 000 р. (2 000 евро × 11 550 р.). Сумма курсовой разницы – 100 000 р. | Счет 62 | Счет 91, субсчет 2 | 100 000 |
|--|---------|--------------------|---------|

## **5. Документальное оформление и учет реализации товаров, принятых по договору комиссии (консигнации)**

Договоры комиссии получили широкое распространение в хозяйственной деятельности организаций торговли. Согласно ст. 880 Гражданского кодекса Республики Беларусь по договору комиссии одна сторона, комиссионер, иначе торговая организация, совершающая сделку по продаже товара, обязуется по поручению другой стороны, комитента, иначе физическое или юридическое лицо, поставившее товар на реализацию, за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. При этом комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение.

Консигнация рассматривается как разновидность комиссионных операций, которая заключается в продаже одним лицом (консигнатором) принадлежащих товаров другому лицу (консигнанту) на условиях, определяемых договором. Право собственности на эти товары сохраняется за консигнантом (комитентом). По договору консигнации организации оптовой торговли могут закупать товары от резидентов и нерезидентов Республики Беларусь для их реализации покупателям.

В договоре консигнации четко оговаривают права и обязанности консигнатора по продаже товаров и при необходимости включают пункт о праве передоверять исполнение сделки третьим лицам (делькредере), также устанавливают сроки реализации и оговаривают условия распоряжения нереализованными товарами в эти сроки (уценки; либо консигнатор возвращает товар консигнанту; либо с его согласия консигнатор распоряжается сам товаром на взаимовыгодных для консигнанта условиях в соответствии с указаниями консигнанта, а при отсутствии в договоре таких указаний – в соответствии с обычно предъявляемыми требованиями).

В случаях, когда консигнатор совершил сделку на условиях более выгодных, чем те, которые были указаны консигнантом, дополнительная выгода делится поровну между консигнантом и консигнатором, если иное не предусмотрено соглашениями сторон.

Расходы по таможенному оформлению, транспортировке, хранению, страхованию, экспедированию товаров и другие расходы по договору возмещаются консигнантом полностью или частично в соответствии с договором.



В консигнации можно выделить два этапа – получение консигнатором товаров у консигнанта по договору (контракту) и реализацию товаров консигнатором.

Оптовая торговая организация продает товары от своего имени, но руководствуется коммерческими интересами консигнанта, т. е. может их реализовывать оптом и в розницу самостоятельно или передавать другим субъектам хозяйствования на условиях консигнации. Вознаграждение консигнатору за реализацию товаров устанавливается в договоре в твердой сумме или в процентах к консигнационной стоимости товаров, расчеты с консигнантом за товары, как правило, производятся после их реализации. Консигнатор перечисляет консигнанту стоимость реализованных им товаров за вычетом комиссионного вознаграждения. При реализации товаров на территории республики иностранными организациями, не стоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, по договорам консигнации (комиссии) удержание и перечисление в бюджет налога на добавленную стоимость производится консигнантом (комиссионером) за счет средств иностранной организации.

При реализации товара, принадлежащего консигнанту (комитенту), консигнатор (комиссионер) уплачивает НДС с суммы, полученной в виде вознаграждения за осуществление посреднической деятельности, а со стоимости реализованного товара налог уплатит консигнант (комитент).

Согласно договорам комиссии товары реализуются по ценам, установленным комитентом. При этом комиссионеру выплачивается в качестве вознаграждения определенный процент (сумма) от цены (выручки) реализации товаров либо комиссионером в качестве вознаграждения к цене комитента устанавливается определенная надбавка.

Документальное оформление и учет реализации товаров по договору консигнации (комиссии) у консигнанта (комитента) производится в общеустановленном порядке. Факт исполнения комиссионером (консигнатором) поручения комитента (консигнанта) подтверждается актом, подписанным сторонами. У консигнатора (комиссионера) имеются особенности отражения в учете операций поступления товаров по договору консигнации (комиссии) и их реализации. Заведующий складом учитывает эти товары партионным способом и составляет по ним отдельный отчет. В бухгалтерии товары, принятые на консигнацию, учитывают в натурально-стоимостном и стоимостном выражении на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

При реализации таких товаров покупателям объектом для исчисления налога на добавленную стоимость является комиссионное вознаграждение консигнатора (комиссионера). На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчете 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражают только сумму комиссионного вознаграждения с налогом на добавленную стоимость. Расчеты с консигнантом торговые организации ведут на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по разным аналитическим субсчетам, таким как расчеты за товары, по возмещаемым расходам, по комиссионному вознаграждению, по дополнительной выгоде и др.

Учетные записи по учету поступления и реализации товаров по договору комиссии (консигнации) и расчетов приведены в таблице 7.

**Таблица 7 – Учетные записи по учету поступления и реализации товаров по договору комиссии (консигнации) и расчетов в организациях оптовой торговли**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 1.</i> Оприходованы на склад оптовой базы товары, принятые на комиссию (по договору консигнации) по договорным ценам                                    | Счет 004               | –                  |
| <i>Операция 2.</i> Списаны товары в связи с их отгрузкой покупателю   | –                      | Счет 004           |
| <i>Операция 3.</i> Отражена задолженность покупателя за отгруженный ему товар, а также задолженность перед комитентом (консигнантом)                                | Счет 62                | Счет 76            |
| <i>Операция 4.</i> Начислены комиссионное вознаграждение и дополнительная выгода  | Счет 76                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 5.</i> Начислен налог на добавленную стоимость от комиссионного вознаграждения и дополнительной выгоды  | Счет 90, субсчет 2     | Счет 68, субсчет 2 |
| <i>Операция 6.</i> Списаны затраты комиссионера (консигнанта) от его деятельности   | Счет 90, субсчет 6     | Счет 44, субсчет 1 |
| <i>Операция 7.</i> Комиссионеру (консигнанту) поступила оплата за товар (в кассу организации или зачислена на расчетный счет)                                       | Счет 50, Счет 51       | Счет 62            |
| <i>Операция 8.</i> Перечислены денежные средства комитенту (консигнанту) за минусом комиссионного вознаграждения, сумму дополнительной выгоды и подлежащих дополни- | Счет 76                | Счет 51            |

## 6. Документальное оформление и бухгалтерский учет возврата порожней тары

Товар реализуется, как правило, в упакованном виде. Требования к упаковке обусловлены технологическими особенностями производства либо отражаются в содержании договоров поставки.

Под упаковкой понимают средство или комплекс средств, обеспечивающих защиту продукции от воздействия окружающей среды. В качестве основного элемента упаковки используются различные виды тары.

*Тара* – это основной элемент упаковки, представляющий собой изделие для размещения продукции (ГОСТ 17527-2003). Ее также определяют как изделие, предназначенное для укладывания, транспортирования, временного хранения и продажи из него товаров методом самообслуживания.

К таре относят ящик (лоток), бочку, барабан, канистру, флягу, баллон (бутыль), мешок, банку (баночку), бутылку, коробку (пачку, пенал), пакет, тубу, ампулу, стаканчик, флакон.

Виды тары, порядок ее оплаты товарополучателями и тарособирающими организациями определены нормативно-технической документацией, регулирующей оборот тары в Республике Беларусь.

В зависимости от выполняемых функций тара делится на два вида – внутреннюю и внешнюю.

*Внутренняя тара* – это обертки, картонные коробки, жестяные банки, флаконы, тюбики и т. д., в которые непосредственно упакован товар при реализации.

Внутренняя тара определяет внешний вид товара, а ее стоимость включается в цену и оплачивается потребителем. После реализации товара такая тара переходит в собственность покупателя.

*Внешняя тара* – это упаковка, в которой транспортируется или хранится товар в процессе движения от производства до потребления (ящики, бочки, мешки и др.). Ее стоимость определяется отдельно в соответствии с действующими прейскурантами или устанавливается договором по согласованию сторон.

Особенности каждой хозяйственной операции с использованием тары регулируются договором. В договорах с поставщиками, в товар-

ных (товарно-транспортных) накладных на поступление товаров обязательно указывают наименование тары и материала, из которого она сделана, договорную или залоговую цену тары, количество и стоимость, а также сроки, объем возврата тары и размер штрафа за нарушение установленных правил.

По своему назначению тара может использоваться для хранения, упаковки и транспортировки товаров. По степени эксплуатации (количеству оборотов) упаковка подразделяется на однооборотную (однократного использования) и многооборотную (многократного использования).

К упаковке однократного использования относится тара, которая после использования подлежит списанию:

- деревянная тара, которая по своему техническому состоянию не может быть отнесена ни к одной из категорий ремонта или загрязненная;
- корзины и лукошки для ягод, в которых производится их реализация;
- бочки и ящики из-под рыбы;
- стоимость упаковочных и фасовочных материалов и т. д.

Тара однократного использования обычно включается в отпускную стоимость продукции и относится на ее фактическую себестоимость.

В качестве упаковочных средств многооборотного использования применяют материалы для пакетирования, специализированные контейнеры, многооборотную тару, вспомогательные упаковочные средства и паковочную ткань. По принадлежности многооборотная тара подразделяется на инвентарную тару, которая имеет собственную маркировку, специальную или залоговую тару, подлежащую возврату организациям – изготовителям продукции (бочки, бутылки, бидоны и т. д.), и незалоговую, которая не подлежит возврату, а реализуется покупателю вместе с упакованным в нее товаром и переходит в его собственность.

На многооборотную тару, как правило, устанавливаются залоговые цены и предусматривается получение в момент реализации товара суммы залога, который возмещается покупателю после возврата освободившейся из-под товара тары.

К многооборотной таре относится в первую очередь стеклянная тара, за которую при продаже взыскивается с покупателя сумма денежных средств в виде стоимости бутылки (банки).

Организации оптовой торговли обеспечивают сбор возвратной многооборотной тары, средств пакетирования через объекты розничной торговли. Организации розничной торговли по утвержденной методике устанавливают норматив остатков тары, в том числе порожней, а также плановый интервал вывоза порожней тары по типам магазинов. Установление указанных нормативов позволяет контролировать своевременность возврата тары на оптовые склады торговых организаций, а затем поставщикам или тароремонтным организациям. Ускорение оборачиваемости тары позволяет значительно снизить связанные с ее хранением материальные, трудовые и финансовые затраты.

Бухгалтерский учет порожней тары на складах оптовых баз ведут:

- по центрам ответственности (в стоимостном выражении);
- по видам, исходному материалу и категориям (в натурально-стоимостном измерении).

Возвратную многооборотную тару возвращают поставщикам или тароремонтным организациям в сроки и объемах согласно договору. Оценка тары, предназначенной для упаковки, зависит от ее вида и источника приобретения.

Инвентарная транспортная тара (деревянная, металлическая, полимерная и др.) оплачивается покупателями полностью сверх цен на товары по договорным ценам, не превышающим стоимость тары.

Многооборотная тара, являющаяся предметом залога, учитывается по залоговой стоимости и для отражения получения и возврата тары у покупателя используется забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств выданные». Суммы обеспечений, учтенные на данном счете, списываются с него по мере погашения обязательств. Сумма залога указывается отдельной строкой в каждой товарной и товарно-транспортной накладной на отпущенный покупателю товар. При возврате тары в исправном состоянии залоговая сумма возвращается. Стекло-ванная стандартная залоговая тара белорусского производства, маркированная в установленном порядке, реализуется по установленным залоговым ценам и возвращается организациям пищевой промышленности. Нестандартная стеклянная тара иностранного производства, востребованная организациями пищевой промышленности, реализуется им по договорным ценам. Невостребованная нестандартная стеклянная тара сдается заготовительным организациям как стеклобой по договорным закупочным ценам.

Для стимулирования сбора стеклянной залоговой тары поставщики-производители, использующие возвратную стеклотару, в соответ-

ствии с договором, выплачивают торговым организациям бонус в целях возмещения расходов по ее сбору, хранению и на премирование торговых работников, осуществляющих сбор и возврат стеклопосуды.

Тарополучатель принимает тару с учетом ее качества по приемным ценам. На принятую тару он выписывает приемный акт (товарную накладную). Оплачивается тара с учетом результатов ее приемки по количеству и качеству. Выбывшую со склада тару с подотчета материально ответственного лица списывают по учетным ценам. Поставщик оплачивает принятую тару согласно приемному акту, включая бонус, или производит в соответствии с условиями договора взаимозачет в уменьшение задолженности за товары, вновь отгруженные в адрес торговой организации.

Расчеты с тарособирающими организациями за сданную тару торговые организации ведут как с покупателями на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если по договору с поставщиком за сданную тару вместо оплаты производится взаимозачет задолженности при последующей поставке товаров, то расчеты с поставщиками за сданную тару торговые организации отражают, как правило, на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По дебету указанных счетов контролируют сумму предъявленного счета к оплате за сданную тару, которая включает стоимость тары по приемным ценам. Сопоставляя учетные данные по сданной таре на основании расходной товарной (товарно-транспортной) накладной склада и данные приемного акта поставщика (тарособирающей организации), бухгалтер выявляет результат от сдачи тары – расходы, потери или доходы по таре. Порядок списания потерь по таре в каждом конкретном случае принимает руководитель организации. Состав расходов, потерь и доходов по таре определен установленной номенклатурой. Они учитываются в составе прочих доходов и расходов на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Доходы по таре – объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

Порожнюю невозвратную картонную тару торговые организации могут сдавать заготовительным организациям как макулатуру по закупочным ценам, а деревянную тару – тароремонтным организациям как тароматериал по согласованным ценам с налогом на добавленную стоимость. Невозвратная тара – объект налогообложения и облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 20%. Отражать ее в учете целесообразно отдельной учетной записью.

Примеры учетных записей по бухгалтерскому учету поступления и возврата тары поставщикам и тароремонтным организациям приведены в таблице 8.

Таблица 8 – Примеры учетных записей по бухгалтерскому учету поступления и возврата тары в организациях оптовой торговли

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    | Сумма, р. |
|---|------------------------|--------------------|-----------|
|   | Дебет                  | Кредит             |           |
| <i>Операция 1.</i> Оприходована на склад оптовой базы возвратная тара, полученная от поставщика   | Счет 41, субсчет 1     | Счет 60, субсчет 1 | 1 200 000 |
| <i>Операция 2.</i> Отражена залоговая стоимость тары  | Счет 009               |                    | 1 200 000 |
| <i>Операция 3.</i> Перечислена поставщику залоговая стоимость тары  | Счет 60 субсчет 1      | Счет 51            | 1 200 000 |
| <i>Операция 4.</i> Со склада оптовой базы отгружена возвратная многооборотная тара тарособирающей организации (поставщику). Рассмотрим два варианта:  |                        |                    |           |
| 4.1. В товарно-сопроводительных документах значатся стоимость товары по учетным ценам – 1 200 000 р. и стоимость тары по приемным ценам тарособирающей организации – 1 100 000 р.: отражена стоимость принятой тары по приемным | Счет 62                | Счет 41, субсчет 1 | 1 100 000 |
| расходы по таре за счет организации   | Счет 90, субсчет 10    | Счет 41, субсчет 1 | 100 000   |
| потери по таре, возникшие по вине материально ответственного лица   | Счет 94                | Счет 41, субсчет 1 | 100 000   |
| потери по таре по решению руководителя отнесены в начет материально ответственного лица   | Счет 73, субсчет 2     | Счет 94            | 100 000   |
| На текущий счет зачислены платежи от тарособирающей организации (поставщика)  | Счет 51                | Счет 62            | 1 100 000 |
| 4.2. В товарно-сопроводительных документах значатся стоимость тары по учетным ценам – 1 200 000 р. и стоимость тары по приемным ценам тарособирающей организации – 1 400 000 р.: списана стоимость тары по учетным ценам        | Счет 62                | Счет 41, субсчет 1 | 1 200 000 |
| отражены доходы по таре   | Счет 62                | Счет 90, субсчет 7 | 200 000   |
| начислен НДС от полученных доходов  | Счет 90, субсчет 8     | Счет 68            | 33 340    |
| На текущий счет зачислены платежи от тарособирающей организации (поставщика)  | Счет 51                | Счет 62            | 1 400 000 |
| <i>Операция 5.</i> Списана залоговая стоимость возвращенной тары  |                        | Счет 009           | 1 200 000 |

## **7. Документальное оформление и бухгалтерский учет товарных потерь и переоценки товаров**

### *Учет товарных потерь*

Движение товаров от мест производства до потребителя в силу различных причин сопровождается товарными потерями, которые необходимо отражать в учете в зависимости от норм, установленных законодательством Республики Беларусь. Товарные потери могут возникнуть при перевозке, хранении и реализации. Выявляются они при приемке от поставщиков, а также при проведении инвентаризаций и проверок.

*Товарные потери* – это потери товаров при их перевозке, хранении и реализации. Под товарными потерями понимается уменьшение количества и снижение качества товарно-материальных ценностей, вызванные физико-химическими свойствами товаров (усушка, распыл, раскрошка товаров при хранении и реализации) и другими причинами.

Организация учета товарных потерь в оптовой торговле обусловлена целями и задачами управления ими – своевременное и полное выявление и отражения в учете возникающих товарных потерь, снижение товарных потерь и предотвращение непроизводительных расходов. Торговые организации обязаны систематически осуществлять мероприятия, направленные на снижение потерь товаров в торговле, строго контролировать качество товаров, не допускать нарушения установленных режимов и сроков хранения и реализации товаров.

Товарные потери классифицируются:

- по натурально-вещественному признаку – количественные товарные потери и потери от снижения качества товаров;
- по отношению к установленным нормам – нормируемые и ненормируемые товарные потери;
- по моменту (стадии) возникновения – потери, возникающие при транспортировке, хранении, фасовке и реализации товаров;
- по моменту выявления – потери, выявленные при приемке товаров, инвентаризации ценностей в местах их хранения, контрольных проверках объектов оптовой торговли;



- по субъекту возмещения – потери, возмещаемые партнерами торговой организации (поставщиками, транспортными организациями) и покупателями (оптовой базой);

- по источнику покрытия – потери, списываемые на издержки обращения, прочие расходы торговой организации, и потери, возмещаемые материально ответственными лицами.

Нормируемыми потерями являются:

- естественная убыль товаров;
- бой, лом товаров вследствие их хрупкости;
- порча товаров или повреждение потребительской тары, в которую упакована продукция, что, в свою очередь, вызывает потерю потребительских свойств товара;
- бой порожней стеклянной посуды;
- технологические отходы, образующиеся при подготовке отдельных видов товаров к продаже.

К ненормируемым потерям относят порчу и недостачу товаров сверх установленных норм и недостачу товаров, по которым такие нормы не установлены.

Естественная убыль представляет собой потери товара (уменьшение его массы при сохранении качества в пределах требований нормативных документов), являющиеся следствием физико-химических свойств товара, воздействия метеорологических факторов и несовершенства, применяемых в данное время средств защиты продукции от потерь при транспортировании, хранении и реализации. Естественная убыль – следствие усушки, выветривания, распыла, утечки (таяния, просачивания), разлива при перекачке и отпуске жидких товаров. К естественной убыли не относятся потери, вызванные нарушением требований стандартов, технических условий, правил перевозки грузов, а также потери вследствие повреждения тары и изменения качества продукции. Эти потери относятся к актируемым и списываются в установленном порядке.

Нормы естественной убыли не устанавливаются на продукцию:

- учет количества которой производится в единицах, отличающихся от массы;
- транспортируемую или хранящуюся в герметической таре;
- легко поглощающую влагу (при перевозках морским и речным транспортом).

Нормы естественной убыли не применяются к товарам, которые

принимаются и отпускаются организацией в таре или упаковке первого продавца без взвешивания (счетом или по трафарету). Нормы естественной убыли не распространяются на товары, имеющие производственные дефекты, указанные в соответствующей нормативно-технической документации (ГОСТы, ОСТы, РТУ и ТУ).

Нормы естественной убыли дифференцированы по видам (группам) товара и его упаковки. Они зависят от вида транспорта и дальности перевозки. Колеблются нормы в зависимости от климатической зоны, времени года, условий и сроков хранения товара.

Товарные потери от боя, лома, порчи товара и повреждения потребительской тары в определенной степени также являются следствием ряда таких объективных (для торговых организаций) причин, как:

- внедрение экономичной, но непрочной транспортной тары (картонные ящики, бумажные и сетчатые мешки, полимерная пленка и т. п.);
- недостаточно высокий уровень механизации погрузочно-разгрузочных работ;
- состояние автомобильных дорог и др.

Нормируемыми технологическими отходами и потерями в торговле являются:

- отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас и мясокопченостей чистой массой (источник списания этих потерь должен оговариваться в договоре поставки, в случае, если эти потери несет предприятие торговли, они списываются за счет прибыли);
- отходы и потери мяса, мясoproдуктов, других товаров при машинной нарезке в магазинах;
- потери от зачистки монолита сливочного масла;
- потери сухого льда и расход углекислого газа, обусловленные технологией реализации отдельных видов товаров, и другие потери.

Нормы товарных потерь подразделяются следующим образом:

- нормы товарных потерь при транспортировании;
- нормы товарных потерь при хранении;
- нормы товарных потерь в розничной торговой сети;
- нормы технологических отходов и потерь.

Порядок выявления, документального оформления и источник списания потерь в пределах норм естественной убыли и норм потерь от боя, лома, порчи товаров при транспортировании определяются положением о приемке товаров по количеству и качеству и договором

поставки.

Товарные потери от боя, лома, порчи товаров или повреждения потребительской тары в организациях торговли при хранении и реализации товаров оформляются актами типовой формы по мере их выявления. После утверждения акта о наличии потерь товаров бой уничтожается специально созданной для этого комиссией. Акты, отражающие потери и уничтожение боя, хранятся у материально ответственных лиц и передаются в бухгалтерию вместе с инвентаризационными описями. В процессе выведения результатов инвентаризации подсчитывается общая сумма потерь (боя), зафиксированная в актах, составленных в межинвентаризационный период. Списание этих потерь производится в сумме, зафиксированной в актах, но не выше установленных норм.

Общими для расчета и списания товарных потерь в пределах норм естественной убыли, норм потерь от боя, лома, порчи товаров или повреждения потребительской тары при хранении и реализации товаров являются следующие положения:

1. Утвержденные нормы естественной убыли и нормы потерь от боя, лома, порчи товаров являются предельными и применяются только в случае выявления фактической недостачи.

2. Списание естественной убыли и товарных потерь в пределах норм производится на основе соответствующего расчета, составленного бухгалтером при участии материально ответственного лица и утвержденного руководителем организации.

3. Естественная убыль товаров и товарные потери в пределах норм списываются с материально ответственных лиц по фактическим размерам, но не выше установленных норм.

4. Недостача товаров в пределах установленных норм списывается с материально ответственных лиц по тем ценам, по которым товары были оприходованы. Отнесение товарных потерь на издержки обращения производится по покупным ценам.

5. Выявленные при инвентаризации товарные потери сверх установленных норм естественной убыли товаров и норм потерь от боя, лома, порчи товаров, повреждения потребительской тары относятся по продажным ценам, если иное не предусмотрено соответствующими нормативными актами. В исключительных случаях, когда брак, бой, лом, порча товаров имеют место по причинам, не зависящим от материально ответственного лица, такие потери списывают по решению руководителя организации на прочие расходы.

Порядок выявления, документальное оформление и учет товарных потерь при транспортировании грузов регулируются положением о приемке товаров по количеству и качеству и договорами с поставщиками. Выявляют и отражают в учете такие потери на основании актов типовых форм, составленных соответствующим образом, по результатам приемки каждой отдельной партии товаров.

Товарные потери в пределах и сверх норм естественной убыли, возникающие при хранении и реализации товаров, выявляют и списывают только после проведения инвентаризации.

При получении отрицательных отклонений фактические товарные потери устанавливают в сличительной ведомости по каждому наименованию товаров путем сопоставления фактического наличия, указанного в инвентаризационной описи, с остатком по данным бухгалтерского учета в натурально-стоимостном выражении. Естественную убыль товаров рассчитывают по тем позициям сличительной ведомости результатов инвентаризации товаров, по которым после зачета пересортиц значится недостача товаров.

Бухгалтерский учет товаров на складах торговых организаций может вестись партионным и сортовым способами. При партионном способе аналитические счета (регистры складского учета) открывают отдельно по каждой партии. На каждое наименование и сорт поступивших товаров в партии выписывают ярлык в одном экземпляре. В складском ярлыке указывают полную характеристику товара, данные приходного документа, наименование поставщика и т. д.

При сортовом способе отдельные аналитические счета на каждое наименование товаров по каждому номенклатурному номеру в порядке их возрастания открывают на карточках складского учета или отдельных страницах товарной книги. По каждому аналитическому счету приводят характеристику товара.

При партионном учете товаров на складах торговых организаций естественная убыль рассчитывается на основании фактических сроков хранения товара, исходя из зафиксированных в партионной карте дат поступления и отпуска товара. По большинству товарных групп нормы естественной убыли устанавливаются из расчета хранения в течение месяца. Если они хранятся на складе более одного месяца, то нормы за весь срок хранения складываются из нормы, установленной для первого месяца хранения. За время неполного последующего месяца хранения потери исчисляются в размере  $1/30$  месячной нормы за каждые сутки хранения.

### *Пример 1*

На складе крупа хранилась 3 мес. и 15 сут. Норма естественной убыли за 1 мес. хранения – 0,01%, за каждый последующий месяц хранения норма увеличивается на 0,01%. В этом случае за весь срок хранения крупы применяется норма естественной убыли в размере 0,035%. Норма естественной убыли рассчитывается следующим образом:

$$0,01 \cdot 15 : 30 = 0,005\% \text{ (за 15 дней);}$$
$$0,01 + 0,01 + 0,01 + 0,005 = 0,035\% \text{ (за весь срок хранения).}$$

По отдельным группам товаров нормы естественной убыли могут устанавливаться из расчета, что данные товары хранятся не более одного месяца. В таком случае нормы естественной убыли могут складываться из норм суточного хранения.

### *Пример 2*

Баранина мороженная хранится на складе 12 дней. Норма естественной убыли при трехдневном хранении составляет 0,08%. За каждые последующие дни хранения (до 10 дней включительно) норма увеличивается на 0,01%, после 10 дней хранения за каждый день на 0,005%.

Норма естественной убыли за 12 дней хранения рассчитывается в следующей последовательности:

- за 3 дня норма составляет 0,08% согласно действующим нормам естественной убыли;
- за 10 дней:  $0,08\% + 7 \cdot 0,01\% = 0,15\%$ ;
- за 12 дней:  $0,08\% + 0,15\% + 2 \cdot 0,005\% = 0,24\%$ .

Если на складах торговых организаций учет товаров ведется в количественно-стоимостном измерении сортовым или оперативно-бухгалтерским методом, то для определения размера применяемой нормы естественной убыли рассчитывается средний срок хранения товара. Для определения среднего срока хранения товара используются данные соответствующей карточки количественного (количественно-стоимостного) учета движения товаров на складе. Для определения нормы естественной убыли необходимо также знать стоимость товаров, отпущенных в межинвентаризационный период, и их остаток на конец периода.

### *Пример 3*

На складе проведено снятие остатков мяса птицы по состоянию на 16 мая. Предыдущая инвентаризация была проведена 16 марта. Межинвентаризационный период составил 61 день. Поступление, отпуск и остатки мяса птицы по данным бухгалтерского учета за весь межинвентаризационный период определялись в количествах, данные о которых приведены в таблице 9.

Таблица 9 – Поступление, отпуск и остатки товара по данным бухгалтерского учета, кг

| Дата                                  | Остаток товара на начало дня | Поступило товара за день | Отпущено товара за день | Остаток товара на конец дня |
|---------------------------------------|------------------------------|--------------------------|-------------------------|-----------------------------|
| 17 марта                              | 50                           | 652                      | 402                     | 300                         |
| 18 марта                              | 300                          | 540                      | 145                     | 695                         |
| 19 марта                              | 695                          | 587                      | 369                     | 913                         |
| ...                                   |                              |                          |                         |                             |
| 16 мая                                | 463                          | 304                      | 410                     | 357                         |
| Итого за межинвентаризационный период | –                            | –                        | 16 892                  | 32 428                      |

Последовательность определения предельного размера естественной убыли:

1. Определяем средний дневной остаток который составит  $32\,428 : 61 = 532$  кг.

2. Рассчитываем однодневный оборот:  $16\,892 : 61 = 277$  кг.

3. Находим средний срок хранения:  $532 : 277 = 2$  дня.

4. Определяем нормы естественной убыли мяса птицы при сроке хранения 2 дня – 0,2%;

В результате предельный размер естественной убыли мяса птицы при обороте за межинвентаризационный период составил 16 892 кг, хранении в течение 2 дней –  $16\,892 \times 0,20 : 100 = 33,78$  кг.

Бой и лом товаров может возникать при транспортировке.

#### Пример 4

Оптовая торговая организация приобрела кирпич красный в количестве 1 500 кг на поддонах. Доставка осуществляется собственным транспортом. Норма боя кирпича красного при транспортировании на поддонах согласно нормам товарных потерь составляет 4,8%. Предельный размер боя кирпича красного для данного вида поставки составит  $1\,500 \cdot 4,8 : 100 = 72$  кг

При поступлении товаров могут возникать случаи порчи товаров или повреждения потребительской тары.

#### Пример 5

Оптовая организация приобрела пиво в стеклянной таре (1 200 бутылок). Расстояние транспортировки составило 45 км. Согласно нормам товарных потерь предельная норма боя стеклянной тары для пива при транспортировании от 25 км до 50 км – 0,07%. Предельный размер боя пива в стеклянной таре для данного вида поставки составит  $1\,200 \cdot 0,07 : 100 = 0,84$  бутылки.

В тех случаях, когда потери от боя стеклянной тары с товарами по установленным нормам составляют менее одной бутылки (банки), то при начислении норм доли до 0,5 единицы продукции отбрасываются, а 0,5 и выше округляются до единицы. Из этого следует, что предельный размер боя составляет 1 бутылку.

Товарные потери от боя, лома, порчи товаров или повреждения потребительской тары оформляют актом в момент их возникновения.

*Акт о порче, бое, ломе товаров* в двух экземплярах составляет комиссия, назначенная руководителем торговой организации в составе представителей администрации и материально ответственных лиц. Комиссия в акте дает заключение о характере, причинах, степени, количестве товарных потерь, выявляет возможности использования данных товаров и устанавливает виновных лиц. Комиссия несет ответственность за принятое решение, исполняет его (переоценивает товары, уничтожает непригодные к употреблению товары и т. п.), о чем в акте производит соответствующие отметки.

Бухгалтер проверяет правильность составления акта и контролирует исполнение принятого решения на основании подтверждающих первичных документов (акта переоценки товаров, товарно-транспортной накладной и т. п.). Руководитель организации утверждает акт и принимает решение о списании потерь. Сверхнормативные потери товаров от порчи, боя и лома, как правило, взыскивают с виновных лиц. Когда неизвестны конкретные виновники, потери могут быть списаны за счет организации. Второй экземпляр акта передается в бухгалтерию.

Для обобщения учетной информации о наличии в организации сумм недостач, хищений, потерь от порчи ценностей, выявленных при их поступлении, хранении и реализации независимо от их вида и источника возмещения, применяют счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества». По дебету данного счета товарные потери отражают в момент их выявления, а по кредиту списывают на основании принятого решения руководителем организации. Аналитический учет недостач и потерь от порчи ценностей ведут по их видам и материально ответственным лицам. Источниками покрытия товарных потерь могут быть:

- издержки обращения;
- виновное лицо, т. е. работник организации, в том числе материально ответственное лицо, если виновником потерь является работник организации, либо третье лицо (поставщик, подрядчик, транспортная организация), если виновником потерь является стороннее (физическое или юридическое) лицо;
- собственные источники организации.

Примеры учетных записей по бухгалтерскому учету товарных потерь в организациях оптовой торговли приведены в таблице 10.



Таблица 10 – **Примеры учетных записей по бухгалтерскому учету товарных потерь в организациях оптовой торговли**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Товарные потери, возникшие от порчи, боя, лома товаров при транспортировке</i>   |                        |                    |
| <i>Операция 1.</i> Отражена стоимость товарных потерь по покупным ценам с НДС (возникших по вине поставщика)  | Счет 76, субсчет 3     | Счет 60            |
| <i>Операция 2.</i> Отражена стоимость товарных потерь по покупным ценам без НДС (возникших по причине естественной убыли в пути или вины доверенного лица оптовой организации, осуществлявшего доставку товаров)  | Счет 94                | Счет 60            |
| <i>Операция 3.</i> Списана естественная убыль товаров в пути и товарные потери в пределах установленных норм (по покупным ценам без НДС)  | Счет 44, субсчет 1     | Счет 94            |
| <i>Операция 4.</i> Отнесены товарные потери сверх норм естественной убыли за счет доверенного лица оптовой организации, осуществлявшего доставку товаров от поставщика (по покупным ценам без НДС)  | Счет 73, субсчет 2     | Счет 94            |
| <i>Операция 5.</i> Отражена стоимость товарных потерь, возникших по вине транспортной организации (предъявлена перевозчику претензия по покупным ценам без НДС)   | Счет 76, субсчет 3     | Счет 60            |
| <i>Операция 6.</i> Судом отказано в удовлетворении требований о взыскании суммы недостачи с транспортной организации  | Счет 94                | Счет 76, субсчет 3 |
| <i>Операция 7.</i> Сумма недостачи списана за счет собственных источников   | Счет 90, субсчет 10    | Счет 94            |
| <i>Товарные потери, возникшие от порчи, боя, лома товаров при хранении и реализации</i>   |                        |                    |
| <i>Операция 8.</i> Списана стоимость товарных потерь по учетным ценам   | Счет 94                | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 9.</i> Списана торговая скидка по недостаче, порче товаров, учитываемых по предельным розничным ценам (сторнировочная запись)   | Счет 94                | Счет 42, субсчет 1 |
| <i>Операция 10.</i> Списана естественная убыль товаров и товарные потери в пределах установленных норм (по покупным ценам без НДС)  | Счет 44, субсчет 1     | Счет 94            |
| <i>Операция 11.</i> Отнесены товарные потери сверх норм естественной убыли за счет материально ответственного лица (по покупным ценам без НДС)  | Счет 73, субсчет 2     | Счет 94            |
| <i>Операция 12.</i> Отнесена на виновное лицо сумма разницы в ценах недостающих или испорченных товаров   | Счет 73, субсчет 2     | Счет 90, субсчет 7 |
| <i>Операция 13.</i> Списаны товарные потери за счет собственных источников при отказе судом в иске, если вина материально ответственного лица не установлена, при ненадлежащем учете и хранении товаров стихийных бедствиях и по другим причинам бесхозяйственности | Счет 90, субсчет 10    | Счет 94            |

### *Учет переоценки товаров*

Переоценка товарно-материальных ценностей – это изменение цен на товары в рамках действующего законодательства. К переоценке относятся дооценка – повышение цен и уценка – снижение цен. Основными причинами переоценки товаров являются сезонность спроса, истечение сроков реализации товаров, потеря качества товаров при хранении, ограничение спроса, снижение потребительских качеств после экспонирования товаров в витринах и на выставках и др.

Порядок ее проведения, документального оформления и учета регулируется нормативными актами Совета Министров, Министерства экономики и Министерства финансов Республики Беларусь.

Основанием для переоценки товаров с регулируемыми ценами служит постановление Министерства экономики Республики Беларусь, а остальных товаров – приказ (распоряжение) руководителя организации на проведение переоценки. В ходе переоценки комиссия производит перемаркировку цен на ярлыках и этикетках товаров и составляет в двух экземплярах опись-акт на переоценку товаров.

Дооценка товаров может быть добровольной, т. е. проводится самостоятельно на основании приказа руководителя организации при условии приобретения аналогичного товара, и обязательной, т. е. распространяется на товары, в отношении которых осуществляется государственное регулирование цен или установлены предельные розничные цены.

Уценка товаров может осуществляться в связи со снижением (частично потерей) их потребительских качеств и свойств при проведении рекламных акций, а также по причине низкого покупательского спроса.

Добровольная дооценка товаров проводится по инициативе организации на основании распоряжения (приказа) руководителя, в котором следует указать следующее:

- основание проведения переоценки;
- наименование (ассортимент) товаров, подлежащих переоценке;
- состав комиссии по проведению переоценки;
- дату, время и продолжительность проведения переоценки;
- сроки сдачи материалов переоценки в бухгалтерию;
- источники, за счет которых отражаются результаты переоценки.

Уценку товаров ограниченного спроса или с истекающими сроками реализации проводят по мере необходимости. Для выявления таких товаров по распоряжению (приказу) руководителя торговой организации создается комиссия, которая проводит следующие мероприятия:

- составляет по установленной форме перечень конкретных товаров, цены на которые подлежат снижению;

- определяет размеры снижения цен по каждому товару, сумму средств, необходимых для возмещения потерь;
- при необходимости сообщает организациям-изготовителям о проведении снижения цен на товары.

Уценку товаров, частично потерявших свое первоначальное качество, проводят по мере выявления. Списание сумм уценки данных товаров производится после изучения условий хранения и выявления причин частичной потери качества товаров:

- уценку рекламных образцов, экспонируемых в комнатах товарных образцов, на ярмарках и выставках, списывают на издержки обращения как расходы на рекламу;
- уценку товаров, частично потерявших свое качество по вине материально ответственных лиц, относят за счет виновных;
- уценку товаров, частично потерявших свое качество по причине бесхозяйственности, когда вина конкретных лиц не установлена, по решению руководителя списывают за счет собственных источников и относят на прочие расходы по текущей деятельности организации.

Переоценка в большинстве случаев сопровождается полной или частичной инвентаризацией. Полную инвентаризацию ценностей проводят в том случае, если переоценке подлежит более половины всех ценностей в стоимостном выражении, а предыдущая инвентаризация у материально ответственного лица проводилась более 3 мес. назад.

По окончании переоценки опись-акт передают в бухгалтерию, где экономист по ценам проверяет правильность прежних и новых цен, а бухгалтер – таксировку и правильность подсчета итогов. Факт проверки описи-акта на переоценку товаров подтверждается подписями. Выявленные в ходе проверки ошибки в установленном порядке исправляет и подтверждает своими подписями во всех экземплярах акта комиссия, проводившая переоценку товаров.

Результаты переоценки товаров рассматривает и утверждает руководитель организации. На основании проверенного и утвержденного акта на переоценку товаров заведующий складом в товарном отчете и регистрах складского учета приходит товары по новым ценам после переоценки и списывает в расход товары по прежним ценам до переоценки. Бухгалтер, соответственно, закрывает все аналитические счета товаров по ценам до переоценки и открывает новые аналитические счета товаров по ценам после переоценки в регистрах натурально-стоимостного учета, что в бухгалтерском учете отражают по дебету и кредиту счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тара на складах».

В бухгалтерском учете сумму уценки (дооценки) товаров по покупным ценам списывают за счет соответствующих источников (относят на увеличение прочих доходов по текущей деятельности, увеличение прочих расходов по текущей деятельности или покрывают за счет других источников (торговых скидок поставщика)).

Учетные записи переоценки товаров в оптовой торговле приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Учетные записи переоценки товаров в оптовой торговле

| Содержание хозяйственных операций   | Корреспонденция счетов |                      |
|---|------------------------|----------------------|
|   | Дебет                  | Кредит               |
| <i>Переоценка товаров, учитываемых по отпускным ценам поставщика без НДС</i>  |                        |                      |
| <i>Операция 1.</i> Произведено повышение отпускных (учетных) цен до цен последнего приобретения:<br>стоимость товаров по учетным ценам до переоценки  | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 41<br>субсчет 1 |
| разница в ценах после дооценки товаров  | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 90<br>субсчет 7 |
| <i>Операция 2.</i> Произведена уценка товаров, пользующихся ограниченным спросом, с истекающими сроками реализации и рекламных образцов:<br>стоимость товаров по учетным ценам после переоценки | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 41<br>субсчет 1 |
| сумма уценки товаров по отпускным ценам поставщика списывается за счет:   |                        |                      |
| собственных источников – при уценке товаров с ограниченным спросом и истекшим сроком реализации   | Счет 90,<br>субсчет 10 | Счет 41<br>субсчет 1 |
| на расходы по реализации – при уценке рекламных образцов  | Счет 44,<br>субсчет 1  | Счет 41<br>субсчет 1 |
| <i>Переоценка товаров, учитываемых по предельным розничным ценам</i>  |                        |                      |
| <i>Операция 3.</i> Произведено повышение предельных розничных цен:<br>списана стоимость товаров по учетным ценам до переоценки  | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 41<br>субсчет 1 |
| отражена разница в ценах после дооценки товаров (по покупным ценам без торговой скидки)   | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 90<br>субсчет 7 |
| отражена сумма торговой скидки  | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 42<br>субсчет 1 |
| <i>Операция 4.</i> Произведено снижение предельных розничных цен:<br>списана стоимость товаров по учетным ценам после переоценки  | Счет 41,<br>субсчет 1  | Счет 41<br>субсчет 1 |
| отражена разница в ценах после переоценки товаров по учетным ценам  | Счет 90,<br>субсчет 10 | Счет 41<br>субсчет 1 |
| отражена сумма торговой скидки (сторнировочная запись)  | Счет 90,<br>субсчет 10 | Счет 42<br>субсчет 1 |

Таким образом, учет переоценки товаров в организациях оптовой торговли влияет на величину прочих доходов и расходов по текущей деятельности, а также на формирование конечного финансового результата их деятельности.

## **8. Инвентаризация товаров и тары на складах, выявление и учет ее результатов**

В учете торговых организаций одним из основных принципов является принцип материальной ответственности, который позволяет обеспечить сохранность имущества и организовать учет товаров и тары по местам хранения и материально ответственным лицам.

*Инвентаризация* – это способ установления фактического наличия имущества и проверки соответствия его данным бухгалтерского учета.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2007 г. № 180 утверждена Инструкция по инвентаризации активов и обязательств и постановлением Белорусского республиканского союза потребительских обществ от 18.10.2013 № 258 утверждены Методические рекомендации о порядке проведения инвентаризации активов и обязательств в организациях потребительской кооперации, устанавливающие единый порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организаций, ведущих в соответствии с законодательством бухгалтерский учет, оформления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете.

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем:

- сопоставления с данными бухгалтерского учета;
- выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;
- выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания;
- проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности и др.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т. д.) определяется руководителем организации.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при смене собственника, реорганизации или ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности;
- при смене руководителя организации и (или) материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения и (или) порчи активов;
- при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- по решению руководителя организации;
- по решению контролирующих (надзорных) органов;
- по требованию руководителя проверки при проведении плановой проверки финансово-хозяйственной деятельности организации (с обязательным включением в перечень объектов, где не соблюдена периодичность проведения инвентаризаций, имеются сверхнормативные остатки товаров, превышающие норматив в 1,5 раза и более;
- при приеме на работу и увольнении лиц с индивидуальной материальной ответственностью, уходе их в отпуск и возвращении из отпуска, продолжительной болезни;
- при коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- в иных случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

*Цель проведения инвентаризации* – контроль сохранности имущества, проверка правильности ведения складского учета и других мероприятий. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию товаров на складах, тары под товаром и порожней не ранее 1 ноября.

Инвентаризации товаров на оптовых складах, базах и холодильниках, тары под товаром и порожней проводятся не менее одного раза в год – на промышленных складах, не реже двух раз в год – на продовольственных складах, на распределительных складах потребительских обществ – не реже двух раз в год.

По решению руководителя организации количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено.

Планирование, организацию и проведение инвентаризации товаров и тары на оптовых складах, контроль качества проведения инвентаризации, рассмотрение ее результатов, профилактическую работу по обеспечению сохранности собственности, принятие мер по возмещению причиненного материального ущерба и устранению выявлен-

ных нарушений проводит инвентаризационная комиссия, назначенная приказом (распоряжением) руководителя организации. В нем определяются сроки проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии, перечень объектов, подлежащих инвентаризации, и т. д. В организациях потребительской кооперации создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии.

В состав центральных и рабочих инвентаризационных комиссий включаются опытные специалисты в зависимости от специфики проводимой инвентаризации, имеющие необходимые навыки, хорошо знающие инвентаризируемые ценности, первичный учет и порядок проведения инвентаризации.

При инвентаризации ценностей в торговых объектах, оборудованных системой количественно-суммового учета ценностей («СуперМаг», «Купец», «Ветразь», «Астор», «Минимаркет», 1С, БКС 8.0 и др.), в состав членов инвентаризационной комиссии с целью исключения ошибок в процессе ввода и обработки информации в обязательном порядке включаются программисты или операторы ЭВМ (обслуживающие или работающие с данными программными обеспечениями).

Инвентаризация проводится при полном составе членов инвентаризационных комиссий и обязательном присутствии (участии) материально ответственных лиц.

Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе:

- представителя руководителя организации, назначившего инвентаризацию (руководителя или его заместителя, начальника структурного подразделения организации, наиболее подготовленных работников) – председателя комиссии;
- специалистов организации (товароведов, инженеров, технологов, механиков, инструкторов, экономистов, бухгалтеров, ревизоров, инвентаризаторов и др.), представителей общественности – членов комиссии.

Председателем инвентаризационной комиссии назначают представителя администрации торговой организации. Количество членов рабочей инвентаризационной комиссии определяется исходя из объема инвентаризируемых ценностей и числа материально ответственных работников.

С целью исключения условий для злоупотреблений запрещается назначать председателем комиссии для инвентаризации ценностей на

одном объекте одного и того же работника два раза подряд, а также работники, состоявшее в родственных связях хотя бы с одним из членов коллектива (бригады) материально ответственных лиц. При проведении инвентаризации ценностей после стихийных бедствий (наводнение, пожар и т. п.) в состав инвентаризационной комиссии приглашают представителя страховой компании. При проведении инвентаризации ценностей в отсутствие материально ответственного лица, а также после краж, ограблений в состав инвентаризационной комиссии приглашают представителя органов милиции, местного Совета депутатов, полномочия которых подтверждается документами, о чем делается отметка в описи.

Перед началом инвентаризации комиссия производит следующие действия:

- Пломбирует входы и выходы (кроме одного) всех помещений, где хранятся ценности.

- Проверяет исправность и соблюдение сроков клеймения весоизмерительного оборудования.

- На каждом предъявленном комиссии документе председатель рабочей инвентаризационной комиссии učinяется надпись: «до инвентаризации на \_\_\_\_\_ (дата), порядковый номер документа» и проставляется подпись (приходные и расходные документы нумеруются отдельно). На бланке отчета председателем рабочей инвентаризационной комиссии učinяется надпись: «до инвентаризации на \_\_\_\_\_ (дата), приходных документов \_\_\_\_\_ (количество), расходных документов \_\_\_\_\_ (количество)» и проставляется подпись, что для бухгалтерии служит основанием к определению суммы остатка товарно-материальных ценностей по учетным данным к началу инвентаризации. Отчет, который служит основанием для определения остатков товаров и тары к началу инвентаризации по учетным данным, передают в бухгалтерию.

- Берет расписку у материально ответственного лица, которая оформляется на титульной странице инвентаризационной описи, о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы (товары и тару) сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие на его ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

- При бригадной материальной ответственности с согласия всех членов бригады председатель инвентаризационной комиссии составляет протокол формирования подкомиссий с определением состава



каждой и распределением между ними инвентаризируемых объектов.

Проверку фактического наличия товаров и тары комиссия проводит в порядке их расположения в помещении путем их пересчета, перевешивания, перемеривания. Товары, находящиеся в таре, упаковке, могут быть записаны в опись на основании спецификации или маркировки по таре с выборочной проверкой ряда товарных мест. Не допускается вносить в опись данные об остатках товаров и тары со слов материально ответственного лица или по данным бухгалтерского или складского учета без проверки их фактического наличия. Проверка фактического наличия товаров и тары проводится при обязательном участии материально ответственных лиц. Инвентаризационные описи или акты инвентаризации составляются не менее чем в двух экземплярах. Для оформления инвентаризации применяются установленные методическими рекомендациями формы. При недостатке содержащейся в утвержденных формах информации организация принимает к учету самостоятельно разработанные и утвержденные в соответствии с учетной политикой формы. Инвентаризационные описи заполняются с применением технических средств или от руки чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. Записи в них производят с полным заполнением всех реквизитов: наименование товара, номенклатурный номер, единица измерения, цена, количество, сумма и т. д. Исправление допущенных ошибок производят корректурным способом во всех экземплярах инвентаризационной описи. Исправления в части наименования товаров, их количества, фасовки и цены должны быть оговорены и подтверждены подписями всех членов комиссии. Отдельные описи с присвоением порядкового номера составляют на товары, порчу товаров, тару, товары и тару на ответственном хранении и т. д. Товары на оптовых складах и подготовленные к отправке, находящиеся на складе, включают в общую инвентаризационную опись и обязательно проверяют, не списаны ли они материально ответственным лицом в расход. Товары и тару, поступившие на склад во время инвентаризации, заведующий складом принимает в присутствии инвентаризационной комиссии. Приходные товарные, товарно-транспортные накладные на эти товары председатель инвентаризационной комиссии визирует с надписью *«Поступили во время инвентаризации, в опись и отчет не включены»*. Документы на поступившие во время инвентаризации товары и тару заведующий складом включает в первый отчет после инвентаризации.

Если инвентаризацию товаров и тары на складе проводят несколько дней, то помещение, где хранятся материальные ценности, комиссия в конце рабочего дня опечатывает. Все экземпляры инвентаризационной описи комиссия оставляет в несгораемом шкафу (сейфе) данного помещения.

На каждой странице инвентаризационной описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей, количество единиц в натуральных показателях независимо от единиц измерения (штуки, килограммы, метры и т. д.), в которых записаны эти ценности, и их стоимость. Страницы описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица, которые принимали участие в непосредственном пересчете (перевесе) инвентаризируемых ценностей, незаполненные сроки прочеркиваются. В конце описи на последней странице по окончании инвентаризации после записи данных по этой странице комиссия указывает в целом по всей описи число порядковых номеров товарно-материальных ценностей, количество единиц всех ценностей в натуральных показателях и их стоимость. Все члены инвентаризационной комиссии подписывают данный документ. На последней странице описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией активов в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Предварительный результат инвентаризации определяют на месте сразу же после ее окончания, сопоставив остатки товаров и тары по товарному отчету с инвентаризационной описью. При выявлении больших расхождений комиссия обязана взять письменное объяснение с материально ответственных лиц с указанием причины возникновения данных расхождений, опломбировать склад и сообщить об этом руководителю. По окончании инвентаризации все материалы по ней передаются на рассмотрение постоянно действующей центральной инвентаризационной комиссии (в крупных организациях) или руководителю организации (при отсутствии центральной инвентаризационной комиссии). При выявлении отклонений от учетных данных по результатам инвентаризации составляются сличительные ведомости.

Рассмотрев результаты инвентаризации, комиссия оформляет протокол и вносит предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия активов и обязательств и данных бухгалтерского учета. На основании этих предложений и представленных документов руководитель принимает соот-

ветствующее решение.

*Контрольная проверка качества проведения инвентаризации  
товаров на складе*

Руководитель организации, главный бухгалтер, председатель ревизионной комиссии или другие опытные работники по приказу (распоряжению) руководителя организации проводят контрольные проверки качества инвентаризаций товарно-материальных ценностей. Контрольную проверку проводят в присутствии членов инвентаризационной комиссии в процессе проведения инвентаризации или по ее окончании, но до начала работы оптового склада. Количество товарно-материальных ценностей, подвергающихся контрольной проверке, определяет руководитель организации в каждом конкретном случае. Результаты контрольной проверки оформляют актом контрольной проверки правильности проведения инвентаризации ценностей в двух экземплярах, в котором отражают данные по инвентаризационной описи, фактически установленные при контрольной проверке и выявленные отклонения по количеству, цене и сумме товаров и тары, подвергшихся проверке. Акт подписывают лица, проводившие контрольную проверку, председатель и члены инвентаризационной комиссии. Акт передают в бухгалтерию, на его основании ведут учет проводимых контрольных проверок в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций. При установлении значительных расхождений между данными инвентаризационной описи и данными контрольной проверки руководитель организации назначает новую инвентаризационную комиссию для проведения повторной сплошной инвентаризации. Виновных лиц за допущенные нарушения при проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей привлекают к административной ответственности. Если материально ответственные лица после окончания инвентаризации самостоятельно обнаружат ошибки в описях, то они обязаны немедленно (до начала работы склада) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет такие факты и в случае их подтверждения производит исправления выявленных ошибок в установленном порядке.

*Выведение и бухгалтерский учет результатов инвентаризации  
товаров и тары на складе*

Данные бухгалтерского учета об остатках товаров и тары на дату инвентаризации должны быть точными и достоверными. Результаты

инвентаризации товаров и тары на складах бухгалтерия должна вывести не позднее пяти дней после окончания инвентаризации. Для выявления результатов инвентаризации бухгалтерия составляет сличительную ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей. По результатам инвентаризации товаров, находящихся на ответственном хранении, принятых для реализации на условиях комиссии, составляют отдельные сличительные ведомости.

Предварительно в инвентаризационной описи по каждому наименованию товаров и тары отражают данные бухгалтерского натурально-стоимостного учета на дату инвентаризации. Сличение в инвентаризационной описи фактического наличия товаров и тары с данными бухгалтерского учета по каждому их наименованию (номенклатурному номеру) позволяет выявить и записать в сличительную ведомость первоначальный результат: недостачи и излишки товаров и тары, с указанием наименования, характеристики, номенклатурного номера товарно-материальных ценностей, единицы измерения, количества и суммы. Сличительные ведомости составляются как с использованием средств вычислительной и другой техники, так и вручную.

Выявленные недостачи товаров и тары должны быть списаны с подотчета заведующего складом, а излишки оприходованы в подотчет заведующего складом с учетом полученных результатов в сличительной ведомости.

Выявление результатов инвентаризации в сличительной ведомости производится в следующем порядке:

1. Взаимозачет выявленных излишков и недостач в результате пересортиц по одноименным товарам. Взаимозачет излишков и недостач производят в исключительных случаях с разрешения руководителя организации за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого материально ответственного лица, по одноименным товарам (таре), одной и той же товарной группе, имеющих сходство по внешнему виду и упакованных в одинаковую тару, в тождественных количествах по наименьшей цене при условии, что недостачи и излишки ценностей явились результатом ошибки, например просчета. По дебету счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тара на складах» оприходуют излишки, а кредиту счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тара на складах» списывают недостачу. По факту допущенной пересортицы материально ответственные лица дают подробные объяснения.

2. Окончательный результат инвентаризации – окончательные недостачи (излишки) товаров и тары по количеству и сумме, включая суммарные недостачи (излишки) по каждому их наименованию, определяют, вычитая из первоначальной недостачи (первоначальных излишков) товаров недостачи (излишки), участвующие во взаимозачете пересортиц, и естественную убыль товаров в пределах норм. Окончательные недостачи товаров и тары относят на виновных лиц и взыскивают по решению руководителя по отпускным ценам.

Окончательные излишки товаров и тары приходят под отчет заведующего складом с отражением прочих доходов по текущей деятельности по покупным ценам. При оприходовании излишков товаров с предельными ценами на регулирующем счете 42 «Торговая наценка», субсчете 1 «Торговая скидка по товарам на складах» отражают сумму торговой скидки.

3. По недостающим после взаимозачета товарам, по которым установлены нормы естественной убыли, бухгалтер составляет расчет естественной убыли. Естественную убыль отражают в пределах фактической недостачи товаров (количества и суммы) и списывают за счет начисленного резерва на естественную убыль (счет 96 «Резервы предстоящих платежей»), а при его отсутствии или недостатке на издержки обращения (счет 44 «Расходы на реализацию», субсчет 1 «Издержки обращения оптовой торговли») по покупным ценам без НДС.

4. Окончательные недостачи товаров определяют вычитанием количества и суммы естественной убыли из суммы и количества общей недостачи после взаимозачета. В сличительной ведомости нужно сгруппировать недостачи сверх норм естественной убыли по товарам с предельными розничными ценами обособленно, что позволит получить данные для отражения операций на счетах бухгалтерского учета при снятии торговой надбавки в цене товаров.

Сличительную ведомость результатов инвентаризации товаров и тары по складу подписывает бухгалтер-составитель, главный бухгалтер организации, заведующий складом, председатель инвентаризационной комиссии. Все инвентаризационные материалы (инвентаризационную опись, сличительную ведомость, протокол инвентаризационной комиссии, заключения служб, письменное объяснение материально ответственных лиц) передают на рассмотрение руководителю организации. Решение по результатам инвентаризации руководитель организации оптовой торговли утверждает приказом, в котором обязательно отмечают, относится ли недостача к мелким и подлежит взыска-

канию с виновных лиц или к крупным недостаткам с привлечением виновных лиц к ответственности по закону.

В соответствии с Трудовым кодексом Республики Беларусь работники несут материальную ответственность в полном объеме ущерба, причиненного по их вине нанимателю, в случаях, когда:

- между работником и нанимателем заключен письменный договор о принятии на себя работником полной материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных ему для хранения или для других целей;
- имущество и другие ценности были получены работником под отчет по разовой доверенности или по другим разовым документам;
- ущерб причинен преступлением (освобождение работника от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям не освобождает его от материальной ответственности);
- ущерб причинен работником, находившимся в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- ущерб причинен недостатчей, умышленным уничтожением или умышленной порчей материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных нанимателем работнику в пользование для осуществления трудового процесса;
- ущерб (с учетом неполученных доходов) причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

Порядок возмещения ущерба определяется в зависимости от желания работника добровольно возместить ущерб, размера ущерба (больше или меньше среднего месячного заработка работника), а также соблюдения установленных сроков возмещения ущерба путем удержания из заработной платы работника (не позднее 2 недель со дня обнаружения ущерба).

При отказе работника от добровольного возмещения ущерба наниматель вправе взыскать ущерб в принудительном порядке. Согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь возмещение ущерба в размере, не превышающем среднего месячного заработка, производится по распоряжению нанимателя путем удержания из заработной платы работника. Распоряжение нанимателя об удержании ущерба из заработной платы работника должно быть сделано не позднее двух недель со дня обнаружения причиненного работником ущерба и обращено к исполнению не ранее 10 дней со дня сообщения об этом ра-

ботнику.

Порядок бухгалтерского учета результатов инвентаризации товаров и тары в оптовой торговле рассмотрим на условном примере.

*Пример*

По распоряжению директора оптовой базы проведена инвентаризация товаров и тары продовольственного склада. Инвентаризационная комиссия установила следующий предварительный результат инвентаризации:

- недостача товаров по учетным ценам (отпускным ценам без НДС) – 1 230 000 р.;
- излишки товаров по учетным ценам (отпускным ценам без НДС) – 940 000 р.;
- излишки тары по учетным ценам – 125 300 р.

Решением руководителя разрешен взаимозачет недостачи и излишков по одноименным товарам на сумму 230 000 р.

Сумма естественной убыли товаров, исчисленная в расчете по нормам от стоимости товаров по учетным ценам, составила 420 000 р.

Недостача товаров сверх норм естественной убыли по решению руководителя подлежит взысканию с виновных лиц по учетным ценам (таблица 12).

**Таблица 12 – Пример учетных записей по учету результатов инвентаризации в организациях оптовой торговли**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    | Сумма, р. |
|---|------------------------|--------------------|-----------|
|   | Дебет                  | Кредит             |           |
| <i>Операция 1.</i> Произведен взаимозачет излишков и недостач по одноименным товарам  | Счет 41, субсчет 1     | Счет 41, субсчет 1 | 230 000   |
| <i>Операция 2.</i> Оприходованы окончательные излишки товаров ( $940\,000 - 230\,000 = 710\,000$ ) и тары (125 300)                 | Счет 41, субсчет 1     | Счет 90, субсчет 7 | 835 300   |
| <i>Операция 3.</i> Выявлена и учтена недостача товаров после взаимозачета ( $1\,230\,000 - 230\,000 = 1\,000\,000$ )                | Счет 94                | Счет 41, субсчет 1 | 1 000 000 |
| <i>Операция 4.</i> Списана по расчету естественная убыль товаров  | Счет 44, субсчет 1     | Счет 94            | 420 000   |
| <i>Операция 5.</i> Недостача товаров сверх норм естественной убыли отнесена на виновных лиц ( $1\,000\,000 - 420\,000 = 580\,000$ ) | Счет 73, субсчет 2     | Счет 94            | 580 000   |

|  |         |                    |         |
|--|---------|--------------------|---------|
| Операция 6. Погашена в кассу сумма недостачи товаров | Счет 50 | Счет 73, субсчет 2 | 580 000 |
|--|---------|--------------------|---------|

## 9. Ответственность материально ответственных лиц.

### Натурально-стоимостный и стоимостный учет товаров и тары

*Ответственность материально ответственных лиц* – это способ группировки, контроля и обобщения данных о состоянии и движении активов, находящихся под материальной ответственностью должностных лиц, служащий основанием для ведения бухгалтерских учетных записей. Заведующий оптовым складом составляет товарный отчет о наличии и движении товаров в двух экземплярах. Сроки отчетности устанавливаются в учетной политике организации с учетом объема совершаемых хозяйственных операций. В оптовой торговле составляют товарные отчеты не реже одного раза в три дня, а при значительном документообороте – ежедневно. В адресной части отчета указывают общие сведения – наименование организации, торговой единицы (ее номер) и структурного подразделения, фамилия и инициалы материально ответственного лица, лимит остатка товаров, номер отчета, период за которые составляется отчет.

Товарные отчеты нумеруют с начала и до конца последовательно с первого номера. Товарные отчеты материально ответственных лиц, приступивших к работе в течение года, нумеруются с начала их работы.

Содержание товарного отчета отражает структуру товарного баланса:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Остаток товаров} & & \text{Поступление} & & \text{Расход} & & \text{Остаток} \\
 \text{на начало} & & \text{товаров} & & \text{товаров} & & \text{товаров} \\
 \text{отчетного} & + & \text{за отчетный} & = & \text{за отчетный} & + & \text{на конец} \\
 \text{года} & & \text{период} & & \text{период} & & \text{отчетного} \\
 & & & & & & \text{периода}
 \end{array}$$

Остатки товаров и тары на начало отчетного периода переносят из предыдущего отчета, а после инвентаризации – из инвентаризационной описи. В приходной части товарного отчета фиксируется в стоимостном выражении остаток товаров и тары (на дату составления предыдущего товарного отчета) и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. Каждый приходный документ (источник поступления товаров, тары, номер и дата документа, сумма по-



ступивших товаров и тары) записывают отдельной строкой. Затем подсчитывают общую сумму оприходованных товаров, тары за данный отчетный период.

Расходная часть отчета заполняется также на основании расходных документов (направления выбытия товаров, тары, номер и дата документа, сумма выбывших товаров, тары), затем подсчитывают общую сумму расхода товаров и тары за отчетный период.

После подсчета итогов по приходу и расходу выводят остатки товаров и тары на конец отчетного периода. В отчете фиксируют количество приложенных приходных и расходных документов. Первый экземпляр отчета с приходными и расходными документами, которые располагают в порядке последовательности записей, передают в бухгалтерию организации, а второй экземпляр после его проверки передается материально ответственному лицу с подписью бухгалтера о его приемке.

При приемке отчетов материально ответственных лиц бухгалтер тщательно их проверяет по существу, с формальной стороны и арифметически, т. е. необходимо проверить следующее:

- правильность переноса остатков товаров и тары из предыдущего отчета;
- полноту и своевременность оприходования поступивших и правильность списания выбывших товаров и тары путем контроля переноса сумм в отчет из первичных документов;
- соответствие дат первичных документов отчетному периоду;
- наличие доверенностей покупателей при отпуске товаров самовывозом;
- наличие распоряжения руководителя и главного бухгалтера на внутренний отпуск товаров с одного склада на другой;
- правильность и полноту заполнения всех реквизитов первичных документов, наличие всех подписей, подтверждающих приемку и отпуск товаров и тары, сквозную нумерацию выписанных на складе товарных (товарно-транспортных) накладных.

Также следует провести подсчет итогов и выведение остатков товаров и тары на конец отчетного периода. Одновременно бухгалтер ведет учет использования бланков строгой отчетности – доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и товарно-транспортных (товарных) накладных.

Если были выявлены ошибки, то исправление в товарном отчете должно быть оговорено надписью «Исправлено» и подтверждено подписью ответственного лица и бухгалтера с указанием даты исправления.

На основании проверенных товарных отчетов производятся учетные записи о движении товаров в регистры бухгалтерского учета по счету 41 «Товары». При автоматизированной форме учета учетные записи по поступлению и выбытию товаров и тары группируются по дебету (кредиту) основного счета 41 «Товары», субсчета 1 «Товары и тары на складах» с кредита (в дебет) разных счетов в автоматическом режиме. При ручном ведении учета такую группировку сумм производят в накопительной ведомости или соответствующих разделах отчета.

Применение автоматизированной обработки учетной информации позволяет на основе базы данных, сформированной при выписке приходных и расходных товарных документов, в автоматическом режиме получить товарный отчет по складу и группировку к отчету по корреспондирующим счетам, что обеспечивает оперативное получение информации об остатках, движении товаров и тары по складу, оптовом товарообороте и обороте (выручке) по реализации товаров и другой информации из одной базы данных.

Данные аналитического натурально-стоимостного учета, товарных отчетов с приложенными первичными документами используют специалисты различных служб и отделов для контроля выполнения договоров с поставщиками и покупателями, выполнения плана оптового товарооборота, обеспечения сохранности товарных запасов и управления ими.

### *Организация натурально-стоимостного учета товаров и тары*

Возможность ведения натурально-стоимостного учета товарных запасов на оптовых складах обеспечивается документированием каждой хозяйственной операции на поступление, реализацию и прочее выбытие товаров и тары.

Организация натурально-стоимостного учета товарных запасов зависит от целей и задач их учета, контроля и управления ими, оснащенности организационно-техническими средствами и программными продуктами.

Организации оптовой торговли натурально-стоимостный учет товаров и тары ведут:

- по месту его организации – складской и (или) в бухгалтерии;
- по способу получения учетных данных – ручной или автоматизированный;
- по видам – сортовой и партионный (в зависимости от способов хранения товаров по сортам (номенклатурным номерам) или партиями).

Один и тот же способ применяется для складского учета и в бух-

галтерии. Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод предполагает ведение складского учета сортовым или (и) партионным способом только на складе с использованием полученной информации в бухгалтерии после ее проверки. Способ ведения натурально-стоимостного учета товаров организации оптовой торговли закрепляют в приказе об учетной политике организации.

Важнейшими принципами натурально-стоимостного учета товаров и тары, обеспечивающими достоверность и правильность полученной информации, являются:

- единство применяемых измерителей и оценки товаров и тары при их поступлении и выбытии;
- полнота и своевременность отражения движения товаров и тары.

Учет товаров и тары в местах хранения называют складским учетом. Складской учет товаров и тары ведет заведующий складом или кладовщик. Его ведение на работников склада возлагают при заключении договоров о материальной ответственности. Складской учет товаров и тары ведут в натуральных измерителях в товарной книге или на карточках складского учета. Пронумерованную товарную книгу с указанием на последней странице количества страниц за подписью главного бухгалтера организации заведующему складом выдают в бухгалтерии. Карточки складского учета регистрируют в специальном реестре с присвоением очередного порядкового номера в момент их открытия и хранят в картотеке. При автоматизированной обработке учетной информации карточки складского учета товаров формируются в автоматическом режиме при вводе информации о поступлении и выбытии товаров в базу данных.

При *сортвом способе учета* отдельные аналитические счета на каждое наименование товаров по номенклатурным номерам открывают на карточках складского учета или на отдельных страницах товарной книги. По каждому аналитическому счету приводят характеристику товара (тары) – наименование, номенклатурный номер, прејскурсант, единицу измерения, сорт, расфасовку, учетную цену, отпуск-

ную цену поставщика без налога на добавленную стоимость и др. Входящие остатки записывают первой строкой на основании инвентаризационной описи на дату последней инвентаризации или переносят остатки на конец из предыдущего отчетного периода. Поступление и выбытие товаров и тары отражают в хронологическом порядке в день совершения операции на основании товарных (товарно-транспортных) накладных, документов на прочее выбытие товаров. После

отражения каждой операции по той же строке указывают конечный остаток.

При *партионном способе* аналитические счета в регистрах складского учета открывают по каждой партии. Кроме того, на каждое наименование и сорт поступивших товаров в партии выписывают ярлык в одном экземпляре и прикрепляют на видное место товара. В складском ярлыке указывают полную характеристику товара, данные приходного документа, наименование поставщика и др. При отпуске товаров записи производят по каждой партии.

Выбор способа учета оговаривают в учетной политике организации. В оптовой торговле чаще применяют сортовой способ учета товаров, поступающих от товаропроизводителей. Партионный способ применяют для учета товаров, ввезенных из-за пределов республики, от посредников и учитываемых по предельным розничным ценам.

В бухгалтерии организации оптовой торговли ведут натурально-стоимостный учет товаров и тары аналогично складскому. В конце месяца или на дату инвентаризации в товарной книге (или карточках) бухгалтер подсчитывает обороты, выводит остатки товаров и тары, сверяет их с данными складского учета и составляет оборотную ведомость по материальным счетам. Итоги по ведомости сверяют с итоговыми данными за отчетный период по поступлению, выбытию товаров и остатками товаров на конец отчетного периода в стоимостном выражении по аналитическому счету склада.

*Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ* предполагает ведение только складского учета. Бухгалтер при приемке отчета от заведующего складом одновременно проверяет правильность разности и выведения остатков в карточках складского учета или товарной книге. Правильность остатков товаров и тары бухгалтер подтверждает своей подписью с указанием даты проверки в графе «Отметка бухгалтерии». Натурально-стоимостный учет товаров в бухгалтерии не ведут. На первое число месяца и на день инвентаризации на основании данных складского учета бухгалтер составляет сальдовую ведомость с указанием наименования и номенклатурного номера товаров, учетной цены, количества и стоимости товаров. Сальдовый способ учета значительно сокращает объем учетных работ и исключает дублирование натурально-стоимостного учета в бухгалтерии организации с записями складского учета.

При автоматизированной обработке информации в оптовой торговле для натурально-стоимостного учета товаров и тары используют базу данных, сформированную при выписке товарных документов на

поступление, реализацию и прочее выбытие товаров и тары. В оборотной ведомости натурально-стоимостного учета по каждому номенклатурному номеру показывают входящее сальдо, приход, расход и исходящее сальдо товаров и тары. Формирование отдельных массивов данных по товарам, учитываемым по отпускным, предельным ценам и т. п., позволяет получить дополнительную информацию о реализации и остатках этих товаров на конец месяца. Итоги оборотной ведомости аналитического натурально-стоимостного учета товаров и тары по складу сверяют с данными аналитического учета в стоимостном выражении по складу. Необходимость в ведении складского учета на карточках или в товарной книге отпадает.

### *Стоимостной учет товаров и тары в бухгалтерии*

Аналитический учет товаров и тары в оптовой торговле в стоимостном выражении ведут по местам их хранения и центрам материальной ответственности. Регистры бухгалтерского учета позволяют контролировать остатки товаров и тары на отчетные даты, группировать по корреспондирующим счетам поступление, выбытие товаров и тары, выручку от реализации товаров, признанную в бухгалтерском учете по мере их отгрузки, и прочие сопутствующие обороты, контролировать оптовый товарооборот.

При открытии аналитических счетов бухгалтер указывает наименование, номер склада, фамилию, имя и отчество заведующего складом. На первой строке аналитического счета записывает остатки товаров, тары и всего на начало отчетного периода.

В конце месяца по аналитическим счетам подсчитывают обороты. Подсчет итогов ведут по каждому корреспондирующему счету и статье, а затем методом балансовой увязки сверяют итоговые данные строк и граф в каждом разделе. Далее по каждому материально ответственному лицу проверяют правильность выведения остатков товаров и тары на конец отчетного периода.

## **10. Бухгалтерский учет доходов по текущей деятельности оптовых организаций, формирования валовой прибыли, прибыли (убытка) от реализации товаров**

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30 сентября 2011 г. утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, согласно которой все доходы и расходы разделены на следующие группы: доходы и расходы по текущей деятельно-

сти, доходы и расходы по инвестиционной деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности, иные доходы и расходы. Информация о доходах и расходах по текущей деятельности обобщается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», информация о доходах и расходах по инвестиционной, финансовой деятельности, иных доходах и расходах обобщается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

*Доходы* – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

*Расходы* – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

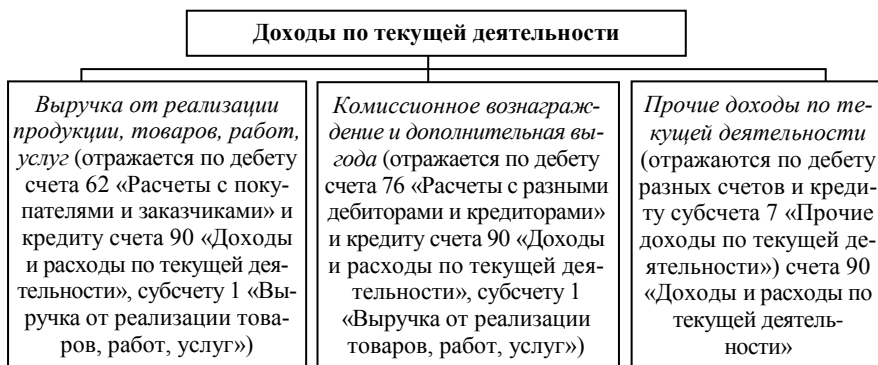
*Текущая деятельность* – основная, приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

*Доходы по текущей деятельности* – выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. В организациях оптовой торговли доходами по текущей деятельности считается выручка от реализации товаров, отражаемая по отпускным ценам оптовой торговли с налогом на добавленную стоимость по установленным ставкам 0%, 10 и 20% за вычетом предоставленных покупателям скидок, комиссионное вознаграждение и дополнительная выгода (по договорам комиссии).

К доходам организации не относят:

- поступившие в составе выручки от реализации суммы налогов, сборов и отчислений, подлежащих перечислению в бюджет;
- суммы, поступившие от третьих лиц в пользу комитента по договорам комиссии или консигнации; суммы предварительной оплаты, задатков и другие поступления денежных средств и иного имущества.

Классификация доходов по текущей деятельности для организаций, осуществляющих торговую деятельность, представлена на рисунке 1.

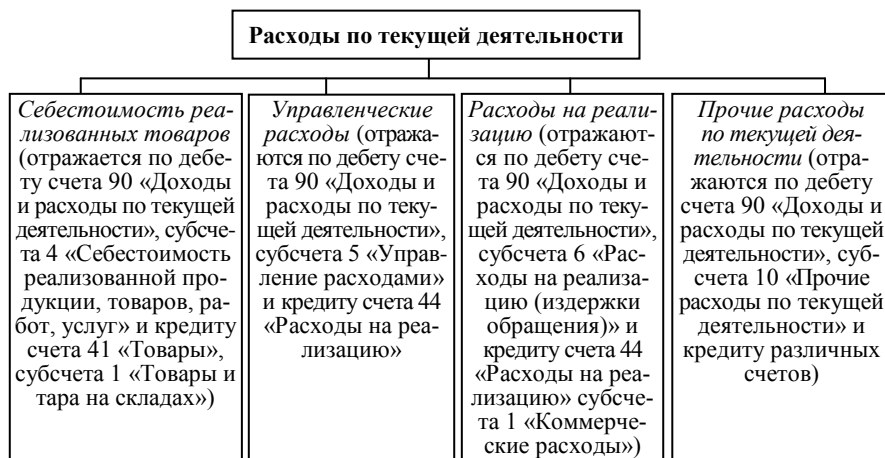


**Рисунок 1 – Классификация доходов по текущей деятельности  
в организациях, осуществляющих торговую деятельность**

*Расходы по текущей деятельности* представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде. Расходы по текущей деятельности организаций оптовой торговли включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованных товаров (покупная стоимость реализованных товаров);
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Классификация расходов по текущей деятельности для организаций, осуществляющих торговую деятельность, представлена на рисунке 2.



**Рисунок 2 – Классификация расходов по текущей деятельности  
в организациях, осуществляющих торговую деятельность**

Целью бухгалтерского учета доходов от реализации товаров в оптовой торговле является обеспечение полноты их получения, правильность отражения на счетах бухгалтерского учета, раздельный учет выручки по установленным ставкам налога на добавленную

стоимость, отдельный учет и точность определения валовой прибыли на реализованные товары с предельными ценами, правильность и точность выявления финансового результата от реализации товаров.

Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведут по статьям доходов и расходов. В регистре аналитического учета обороты выводят за месяц и нарастающим итогом с начала года по каждой статье, последние используют при заполнении отчета о прибылях и убытках.

Учетные записи реализации товаров и формирования прибыли (убытка) по текущей деятельности в оптовой торговле приведены в таблице 13.

**Таблица 13 – Учетные записи реализации товаров и формирования прибыли (убытка) от реализации товаров и выявлению финансового результата по текущей деятельности в оптовой торговле**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 1.</i> Отражена выручка от реализации товаров покупателям по отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость (на отпускную стоимость реализованных покупателей товаров (отпускная цена поставщика + оптовая надбавка + НДС по установленной ставке)) | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 2.</i> Отражена выручка от реализации покупателям товаров с предельной розничной ценой (предельная розничная цена минус торговая скидка)  | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 3.</i> Отражены в составе доходов комиссионное вознаграждение и дополнительная выгода (на отражение в составе доходов комиссионного вознаграждения и дополнительной выгоды (по договорам комиссии и консигнации))                                       | Счет 76                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 4.</i> Списана стоимость реализованных товаров и невозвратной тары по учетным ценам   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| <i>Операция 5.</i> Списана торговая скидка, предоставленная покупателю на товары с предельной розничной ценой (сторнировочная запись)   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 42, субсчет 1 |
| <i>Операция 6.</i> На стоимость реализованных товаров по учетным ценам – предельным розничным ценам   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 1 |
| В конце месяца на основании составленных расчетов бухгалтера отражаются   |                        |                    |
| <i>Операция 7.</i> Списана реализованная торговая скидка по товарам с предельной розничной ценой (сторнировочная запись)  | Счет 90, субсчет 4     | Счет 42, субсчет 1 |
| <i>Операция 8.</i> Начислен НДС, приходящийся на реализованные товары   | Счет 90, субсчет 2     | Счет 68            |
| <i>Операция 9.</i> Списаны по расчету расходы на содержание аппарата управления   | Счет 90, субсчет 5     | Счет 44, субсчет 5 |



|   |                    |                    |
|---|--------------------|--------------------|
| <i>Операция 10.</i> Списаны по расчету издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары   | Счет 90, субсчет 6 | Счет 44, субсчет 1 |
| Примечание – Разность оборотов счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (по вышеприведенным хозяйственным операциям данной таблицы) позволяет выявить и проконтролировать результат от реализации товаров оптом. Данный показатель отражается отдельной строкой в отчете о прибылях и убытка (строка 060). |                    |                    |

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какую основную функцию выполняет оптовая торговля?
2. Каков порядок ценообразования на товары и тару в оптовой торговле?
3. Что включается в состав доходов по текущей деятельности в оптовой торговле?
4. Какой вид отпуска товаров в оптовой торговле не включают в оптовый товароборот?
5. Какой факт послужит мотивом для частичного отказа от оплаты счета поставщика?
6. В каком разделе бухгалтерского баланса отражается объект бухгалтерского учета «товары»?
7. Какой (какие) документы составляет поставщик при отправке (выдаче) груза?
8. В каком случае полный отказ от оплаты счета покупателя является необоснованным?
9. Каков порядок проведения переоценки товаров в оптовой торговле?
10. Каков порядок отражения в бухгалтерском учете реализации товаров покупателям Республики Беларусь?

### **Тест**

Среди предложенных ниже вариантов ответа выберите правильный.

1. Какой учетной записью отражают поступление тары, не указанной в счете поставщика?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) дебет счета 10 «Материалы»,

- кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- в) дебет счета 009 «Обеспечения обязательств выданные»;
- г) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

2. Какой учетной записью отражают предъявление претензий поставщику на сумму недостачи товаров возникшей по его вине?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
кредит счета 41 «Товары»;
- б) дебет счета 44 «Расходы на реализацию»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- в) дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

3. Какой учетной записью отражают выявленную при приемке недостачу товаров в пределах норм естественной убыли?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) дебет счета 44 «Расходы на реализацию»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- в) дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) дебет счета 44 «Расходы на реализацию»,  
кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества».

4. Какой учетной записью отражается поступление платежа от покупателя, если в бухгалтерском учете выручка от реализации товаров признается по факту их отгрузки?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- б) дебет счета 51 «Расчетные счета»,  
кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- в) дебет счета 52 «Валютные счета»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,  
кредит счета 51 «Расчетные счета».

5. Какой учет товаров и тары ведут организации оптовой торговли?

*Варианты ответа:*

- а) стоимостной;
- б) натуральный;
- в) натурально-стоимостной и стоимостной;
- г) трудовой.

6. В чем заключается бухгалтерская обработка проверенного отчета о движении товаров и тары по складу?

*Варианты ответа:*

- а) в проверке наличия распоряжения руководителя и главного бухгалтера на внутренний отпуск товаров с одного склада на другой;
- б) в отражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по движению товаров и тары;
- в) в проверке полноты и своевременности оприходования и списания товаров и тары;
- г) в проверке правильности переноса остатков товаров и тары из предыдущего отчета.

7. В каком регистре бухгалтерского учета ведется стоимостной учет товаров и тары в бухгалтерии?

*Варианты ответа:*

- а) в товарной книге;
- б) в карточках складского учета;
- в) в регистре аналитического учета по счету 41 «Товары» (журнал счета, анализ счета, карточка счета);
- г) в сальдовой ведомости.

8. На основании какого (каких) документа (документов) осуществляют записи в регистре аналитического учета по счету 41 «Товары»?

*Варианты ответа:*

- а) карточек складского учета;
- б) товарной книги;
- в) первичных документов о движении товаров и тары;
- г) проверенных и обработанных отчетов о движении товаров и тары по складу и сличительных ведомостей.

9. В какой документ записывают сведения о фактическом наличии товаров и тары в ходе проведения инвентаризации на оптовом складе?

*Варианты ответа:*

- а) отчет о движении товаров и тары по складу (товарном отчете);
- б) инвентаризационную опись товаров, материалов и тары в торговле;
- в) акт о порче, бое, ломе товаров (материалов);
- г) регистр аналитического учета по счету 41 «Товары».

10. Каким способом производят исправления допущенных ошибок в инвентаризационной описи?

*Варианты ответа:*

- а) корректурным;
- б) дополнительной записью;
- в) сторнировочной записью;
- г) в документе исправления не допускаются.

11. Какое сальдо имеет счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»?

*Варианты ответа:*

- а) только дебетовое;
- б) только кредитовое;
- в) может быть дебетовым и кредитовым;
- г) данный счет сальдо не имеет.

12. В каком документе определяют результат инвентаризации товаров и тары?

*Варианты ответа:*

- а) инвентаризационной описи;
- б) акте о бое, ломе и порче товаров (материалов);
- в) сличительной ведомости;
- г) отчете о движении товаров и тары по складу (товарном отчете).

В таблице 14 приведены правильные ответы на вопросы предложенного теста.

Таблица 14 – Результаты теста

| Номер вопроса             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Правильный вариант ответа | г | в | а | б | в | б | в | г | б | а  | г  | в  |

## **Раздел II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТОВАРОВ И ТАРЫ В ЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ**

### **11. Организация закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья. Формирование цен на сельскохозяйственные продукты и сырье**

#### ***11.1. Объекты и организация учета сельскохозяйственных продуктов и сырья в потребительской кооперации***

*Заготовки сельскохозяйственной продукция* – один из видов товарного обращения и связующее, промежуточное звено между сельскохозяйственным производством и потребителями сельскохозяйственного сырья и продуктов. Заготовительные организации системы потребительской кооперации закупают различные виды сельскохозяйственных и несельскохозяйственных продуктов и сырья как для собственных нужд (переработка и продажа через собственную торговую сеть), так и для нужд перерабатывающих организаций легкой и пищевой промышленности, а также для поставки на экспорт.

Заготовительная отрасль имеет ряд преимуществ по сравнению с другими отраслями системы потребительской кооперации. Закупаемая продукция считается более конкурентоспособной на мировом

рынке, чем продукция других отраслей потребительской кооперации. Увеличивая закупку и реализацию на экспорт мяса, картофеля, грибов, дикорастущих ягод, кожевенного сырья и пушнины, отрасль вносит весомый вклад в формирование валютных ресурсов Белкоопсоюза. Осуществляя хозяйственную деятельность, заготовительные организации системы потребительской кооперации решают ряд проблем, связанных со стабилизацией экономики:

- закупая у сельских жителей излишки сельскохозяйственной продукции, способствуют увеличению доходов сельского населения;

- заготовительная отрасль Белкоопсоюза в большей степени, чем другие отрасли, адаптирована к работе в рыночных условиях.

*Заготовительная отрасль* (в организациях потребительской кооперации принято название «заготовки») – это отрасль экономики, осуществляющая акты покупки сельскохозяйственной продукции заготовителем у производителей, а также ее транспортировку, приемку, подработку, хранение и реализацию.

Заготовительная отрасль – неотъемлемый субъект рынка сельскохозяйственной продукции и экономики страны в целом. Заготовительные организации снабжают население продуктами питания, легкую и пищевую промышленность сырьем, способствуют формированию государственных продовольственных и сырьевых резервов и развитию внешней торговли. Закупки сельскохозяйственных продуктов и сырья осуществляют заготовительные организации системы потребительской кооперации, Министерства сельского хозяйства и продовольствия

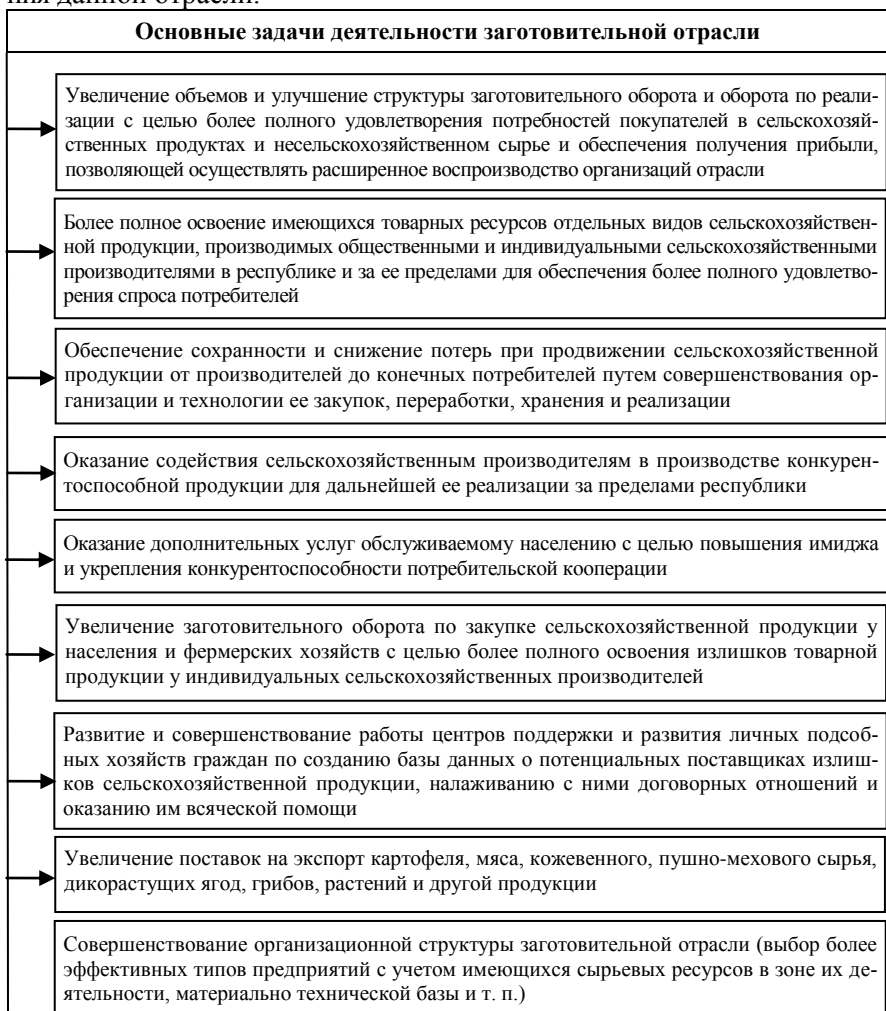
Республики Беларусь, Государственного объединения «Белвторчермет», предприниматели и др.

Заготовительная отрасль системы потребительской кооперации ставит перед собой ряд задач, направленных на выполнение социально-экономических функций и обеспечение продовольственной безопасности Республики Беларусь.

Согласно Программе развития потребительской кооперации на 2011–2015 годы, основная задача развития заготовительной деятельности потребительской кооперации – увеличение закупок и полное освоение излишков сельскохозяйственной продукции и дикорастущих ягод, грибов и растений у населения, реализация мер по стимулированию развития личных подсобных хозяйств и других производителей сельскохозяйственной продукции в единый процесс спланированного и организованного производства сельскохозяйственной продукции и ее дальнейшей сдачи заготовительным организациям потребительской

кооперации. Основные задачи деятельности заготовительной отрасли представлены на рисунке 3.

Организации, осуществляющие закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья, должны иметь лицензию на право заготовки дикорастущих ягод, грибов и растений, выдаваемую Министерством природы и охраны окружающей среды Республики Беларусь. При закупке лома черных и цветных металлов, шкур крупного рогатого скота и на заготовку льноволокна и шерсти также необходимо иметь лицензию. Кроме того, со всех заготовителей удерживается сбор с заготовителей, который направляется в бюджет и относится на издержки обращения данной отрасли.





Организация постоянно действующих ярмарок по оптовой и мелкооптовой продаже закупаемой сельскохозяйственной продукции



Реализация населению товаров в кредит с уплатой основного долга и процентов по нему за счет сдаваемой сельскохозяйственной продукции и дикорастущих ягод, грибов, растений



Увеличение продажи закупаемой сельскохозяйственной продукции, особенно мяса, на рынках в районных и областных центрах

Рисунок 3 – **Основные задачи деятельности заготовительной отрасли**  
Заготовительные организации потребительской кооперации наряду с заготовками осуществляют другие виды деятельности:

- переработку сельскохозяйственной продукции (соленье, квашение, грибоварение, сушку лекарственных трав, заморозку ягод, грибов, убой скота и т. п.);
- сельскохозяйственное производство в подсобных кооперативных хозяйствах (откорм птицы, кроликов, рыбоводство, выращивание кормов, откорм и выпас животных);
- организацию длительного хранения картофеля и плодоовощной продукции с целью обеспечения бесперебойной торговли ими в межсезонный период;
- вспомогательное производство (таробондарные цехи);
- организацию работы центров поддержки и развития личных подсобных хозяйств, оказание услуг населению (бытовых услуг и др.).

Основные показатели, характеризующие работу заготовительных организаций, – заготовительный оборот, оборот по реализации и прибыль от реализации товаров заготовительной отрасли, а также связанные с ними такие показатели, как выручка и валовая прибыль от реализации товаров заготовительной отрасли, расходы на реализацию (издержки обращения), доходы по текущей деятельности, расходы по текущей деятельности. Все эти показатели являются важнейшими объектами бухгалтерского учета и экономического анализа.

*Заготовительный оборот* – основной оценочный показатель деятельности заготовительных организаций, который включает закупку сельскохозяйственной продукции и сырья у населения и сельскохозяйственных производителей по закупочным ценам на территории Республики Беларусь и за ее пределами. Данный показатель характеризует объемы «на входе» сельскохозяйственной продукции в заготовительную отрасль, а также используется для расчета целого ряда качественных показателей, таких как уровень валовой прибыли (доходов), уровень



расходов (издержек обращения), уровень рентабельности, фондоотдачи, производительности труда, оборачиваемости оборотных активов и др.

Под *заготовительным оборотом* понимается стоимостное выражение закупленных сельскохозяйственных продуктов и сырья у населения, фермерских хозяйств и других категорий производителей сельскохозяйственной продукции и сырья Республики Беларусь, отвечающих требованиям стандартов, технических условий и других документов, установленным кондициям и принятым к оплате. Состав заготовительного оборота регламентирован Инструкцией о составе и статистическом учете заготовительного оборота в организациях и на предприятиях потребительской кооперации, утвержденной постановлением Правления Белкоопсоюза № 567 от 31 декабря 2010 г. Согласно данной инструкции в состав заготовительного оборота включаются:

1. В объем закупок продукции растениеводства:
  - картофель;
  - овощи (овощи плодовые, культуры луковичные овощные, капуста, корнеплоды овощные, овощи бобовые свежие, овощи зеленые, культуры овощные прочие);
  - фрукты (плоды семечковые, плоды косточковые, плоды ягодных культур, сухофрукты);
  - зерно.
2. В объем закупок дикорастущей продукции:
  - дикорастущие плоды и ягоды в свежем и сухом виде;
  - грибы;
  - мед натуральный.
3. В объем закупок растительного сырья:
  - лекарственные растения;
  - технические культуры.
4. В объем продукции животноводства:
  - мясо и мясопродукты;
  - кожевенное сырье, в том числе нестандартное, шкурки кроликов, пушно-меховое сырье, молоко.
5. В объем закупок вторичного сырья:
  - лом черных и цветных металлов;
  - макулатура;
  - вторичные текстильные материалы;
  - стеклобой;
  - вторичные полимерные материалы.
6. Прочие продукты и сырье (рыба свежая, орехи, семена подсолнечника, цветы, семена овощных культур, саженцы плодовых деревь-

ев и кустарников, виноград, изделия народных промыслов, скотоволос, шерсть, кость, яйца, резиносодержащие отходы, прочее).

В заготовительный оборот не включаются:

- сельскохозяйственная продукция, полученная от заготовительных организаций, лесхозов, лесничеств;
- мясо птицы, поступившее от птицефабрик;
- перепродажа семенного картофеля;
- отгруженная продукция организациями, осуществляющими производство сельскохозяйственной продукции и другими производителями непосредственно потребителям без участия организаций потребительской кооперации в расчетах (транзитные отгрузки).

К показателям заготовительного оборота относятся:

- объем заготовительного оборота в стоимостном выражении;
- объемы закупок отдельных видов продуктов и сырья в натуральном и стоимостном выражении;
- структура заготовительного оборота по видам продукции, составу в процентах;
- показатели, характеризующие процент выполнения плана, темпы роста и прироста заготовительного оборота в целом и по отдельным видам продукции.

Результаты работы заготовительной организации отражает объемный показатель – оборот по реализации, характеризующий итог продвижения сельскохозяйственной продукции «на выходе» из заготовительной отрасли.

*Оборот по реализации* – это сумма реализованной сельскохозяйственной продукции и сырья как на внутреннем рынке Республики Беларусь, так и за ее пределами в стоимостном выражении по отпускным или розничным ценам. Данный показатель характеризует результат заготовительной организации и показывает, в полном ли объеме реализована закупленная продукция, пользуется ли она спросом, не залеживается ли она на складах, имеются ли потери при ее хранении и реализации. В условиях рыночной экономики данному показателю необходимо придать главенствующую роль и с его использованием производить расчеты качественных показателей хозяйственной деятельности (уровней доходов и расходов, рентабельности и др.).

Доходами по текущей деятельности заготовительной организации являются выручка от реализации закупленной продукции, оказанных услуг или выполнения дополнительных работ, а также прочие доходы по текущей деятельности.

К доходам организации не относятся поступившие в составе выручки от реализации суммы налогов, сборов и отчислений, подлежащих перечислению в бюджет, суммы, поступившие от третьих лиц в

пользу комитента по договорам комиссии или консигнации, доверителя по договорам поручения и иным договорам в их пользу, а также суммы предварительной оплаты, задатков и другие поступления денежных средств и иного имущества.

*Выручка* – это денежные средства либо иное имущество в денежном выражении, полученные либо подлежащие получению в результате реализации товаров заготовок, работ и услуг по ценам и тарифам, сформированным в соответствии с договором. Величина выручки определяется в денежном выражении на момент ее признания по ценам реализации с налогом на добавленную стоимость. В аналитическом учете на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» организуется раздельный учет выручки по установленным ставкам налога на добавленную стоимость (20%, 10 и 0%).

*Валовая прибыль* – это разность между выручкой (доходом) от реализации закупленной продукции (товаров заготовок), оказанных услуг за вычетом налога на добавленную стоимость и прочих налогов с выручки и учетной стоимостью (закупочная цена) реализованных сельскохозяйственных продуктов и сырья. Она предназначена для покрытия налогов, сборов с валовой прибыли, расходов на реализацию, управленческих расходов и получения прибыли от реализации товаров заготовок.

### ***11.2. Цель, задачи и принципы учета товаров заготовок и тары в заготовительной отрасли потребительской кооперации***

Цель бухгалтерского учета закупок и реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья – получение достоверной и полной информации о заготовительном обороте, объемах закупок по видам, обороте по реализации, выручке от реализации продукции, услуг, обеспечение сохранности и снижение потерь при продвижении сельскохозяйственной продукции от производителей до конечных потребителей, а также обеспечение своевременности расчетов со сдатчиками и покупателями.

Для реализации поставленной цели перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:

- контроль за правильностью и своевременностью документального оформления закупок и реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья;
- соблюдение установленного порядка формирования цен;
- обеспечение сохранности и качества продукции;

- своевременное формирование в учете информации по необходимым показателям;
- контроль за своевременностью представления отчетов материально ответственными лицами;
- контроль за качеством проводимых инвентаризаций, полнотой и своевременностью расчетов с бюджетом по налогам и платежам, со сдатчиками и покупателями и др.

В учете товаров и тары в заготовительных организациях придерживаются тех же принципов учета, что и в организациях, осуществляющих оптовую торговлю (рисунок 4).

Закупки сельскохозяйственной продукции и сырья осуществляют заведующие складами и пунктами, штатные и нештатные заготовители через заготовительные склады и приемные пункты. Кроме того, закупки производят продавцы розничных торговых объектов. Закупленная продукция может быть сразу реализована в розничной торговле или сдаваться на заготовительный склад (пункт).



Рисунок 4 – Принципы учета товаров и тары в заготовительных организациях

Закупки у населения осуществляются, как правило, без заключения договора. На закупку продукции у сельскохозяйственных производителей, фермерских хозяйствах, заготовительных организациях могут заключаться договоры-контрактации, договоры-комиссии.

В первом случае заготовительная организация сдатчику может выплатить аванс на выращивание сельскохозяйственной продукции, а после ее сдачи производит окончательный расчет. Договор контрактации обязывает сельскохозяйственных производителей сдать продукцию заготовительной организации в согласованных объемах и в согласованные сроки.

Во втором случае, при заключении договора комиссии, выплатить

аванс сдатчику следует в момент сдачи продукции, а окончательный расчет произвести после реализации этой продукции.

К объектам учета в заготовительной организации относятся сельскохозяйственные продукты и сырье, тара и тароматериалы, заготовительный оборот, оборот по реализации, выручка от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья, валовая прибыль от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья и др.

Для учета закупаемых сельскохозяйственных продуктов и сырья (в данной отрасли используется термин «товары заготовок», так как закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья относится к торгово-закупочной деятельности) и предназначен счет 41 «Товары», в организациях потребительской кооперации используется субсчет 4 «Товары и тара заготовок». Для сельскохозяйственных продуктов и сырья (товаров заготовок) учетной ценой является закупочная цена.

Бухгалтерский учет товаров заготовок организуют по двум направлениям:

1. Ведется суммовой учет по центрам материальной ответственности (материально ответственным лицам). Центры материальной ответственности – заготовительные склады, приемозаготовительные пункты, хранилища, заготовители. Аналитический учет сельскохозяйственных продуктов и сырья в денежном выражении ведут в организациях потребительской кооперации в учетном регистре счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок» (анализ счета или карточка счета) при автоматизированной форме бухгалтерского учета или в журнале № К-5 при книжно-журнальной форме бухгалтерского учета. Записи в учетный регистр производят на основании итоговых сумм по корреспондирующим счетам по проверенным и обработанным отчетам материально ответственных лиц о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья.

2. Внутри каждого центра материальной ответственности дополнительно организовывается количественно-суммовой (натурально-стоимостный) учет сельскохозяйственных продуктов и сырья по установленной номенклатуре в натуральном и денежном выражении по видам продукции, местам хранения и формам закупок. Так, например, учет шерсти ведется по наименованиям учетной номенклатуры, сортам, массе и стоимости, кожевенного сырья – по наименованиям учетной номенклатуры, сортам, количеству (масса или площадь) и стоимости.

Кожевенное сырье в зависимости от вида животных, массы или площади подразделяется на три основные группы – мелкое, крупное и свиное. Сельскохозяйственные продукты растительного происхождения (картофель, морковь, капуста и др.) учитываются по наименованиям групп и отдельно учитываемых видов сельскохозяйственных продук-

тов в тех единицах измерения, которые предусмотрены номенклатурой. При приемке сельскохозяйственных продуктов с повышенной загрязненностью земель (картофель, свекла, морковь), скидкой на засоренность (лук), гниль (капуста) заведующие складами (пунктами) заготовители, наряду с учетом движения сельскохозяйственных продуктов по физической массе, должны оперативным путем вести учет скидок (разниц) между физической массой и массой, принятой к оплате.

Для обеспечения раздельного учета по формам закупок (закупка от юридических лиц, индивидуальных сдатчиков и др.) открывают отдельные страницы (книги, карточки) аналитического учета или в автоматическом режиме формируется база данных по этим показателям.

Различают также складской учет товаров заготовок – это учет у материально ответственных лиц. Организация складского учета зависит от принятой технологии сбора и обработки данной информации. Если в заготовительной организации не применяются технические средства, то материально ответственное лицо ведет количественный учет сельскохозяйственных продуктов по каждому их наименованию в специальных книгах или карточках складского учета. Записи в них производятся ежедневно на основании первичных документов. По окончании месяца заведующий складом подсчитывает по каждому виду сельскохозяйственных продуктов, сырья, тары и тароматериалов итоги по приходу и расходу за месяц, выводит остатки на первое число следующего месяца и сверяет их с данными бухгалтерии.

При автоматизации учета и создании АРМа по сформированным первичным документам на поступившие и выбывшие товары заготовок количественно-суммовой учет на складе организуется в автоматическом режиме.

Заведующие складами и пунктами в установленные сроки представляют в бухгалтерию заготовительной организации отчеты о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья. Основание для составления отчетов о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья – первичные документы, которыми оформлено поступление и выбытие продукции, – приемные квитанции, акты на приемку сельскохозяйственной продукции, акты на сортировку и подработку продукции, товарно-транспортные накладные, товарные накладные и др. Отчеты используются для контроля за наличием и движением сельскохозяйственной продукции и тары, выполнением плана заготовительного оборота. При автоматизации учета отчеты составляются в автоматическом режиме.

Отчеты о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья по складу с приложенными к ним документами проверяет бухгалтер в при-

сутствии материально ответственного лица. Первый экземпляр отчета с приложенными к нему документами остается в бухгалтерии, а второй возвращается заведующему заготовительным складом с распиской бухгалтера о проверке и приемке отчета и документов. Принятые и проверенные отчеты о движении сельскохозяйственной продукции и сырья утверждает руководитель организации.

Выполнение задания или плана по заготовительному обороту контролируется на основании приемных квитанций и ведомостей на закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья. Так как закупочная цена устанавливается с учетом качества закупленного сырья, то в бухгалтерском учете контролируется и обобщается заготовительный оборот в сумме по общему объему (оплаченному).

Выполнение заготовительного оборота в натуральных показателях по животному сырью (шерсть, кожевенное сырье) на основании первичных документов контролируется по зачетному весу, который рассчитывается исходя из физического веса и показателей качества. Статистический учет заготовительного оборота ведут экономисты, которые сверяют данные с данными натурально-стоимостного учета в бухгалтерии.

### ***11.3. Формирование цен на сельскохозяйственные продукты, сырье и тару в заготовительной отрасли***

В заготовительной отрасли потребительской кооперации на сельскохозяйственные продукты и сырье применяется два вида цен:

- закупочная цена, по которой осуществляется закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья, а также учет товаров заготовок в подотчете у материально ответственных лиц;
- отпускная цена, по которой заготовительные организации реализуют продукцию и сырье своим покупателям.

При установлении цен на сельскохозяйственные продукты заготовительные организации руководствуются Законом Республики Беларусь «О ценообразовании», а также решениями областных исполнительных комитетов по регулированию цен на сельскохозяйственную продукцию.

С учетом действующей нормативной базы, конъюнктуры рынка, обеспечения безубыточной работы заготовительных организаций и качества закупаемой продукции заготовительные организации по согласованию со сдатчиками утверждают договорные закупочные цены

по видам продукции. Закупочные цены во время сезона заготовок пересматриваются и переутверждаются.

Для эффективного осуществления хозяйственной деятельности важно на практике применять методику прямого и обратного счета при установлении закупочных, отпускных и розничных цен на закупаемую и реализуемую сельскохозяйственную продукцию.

Это обусловлено тем, что при поставке продукции государственным перерабатывающим предприятиям заготовительные организации не могут устанавливать отпускную цену, так как ее определяет покупатель. Для того чтобы эти поставки были рентабельными, заготовительные организации должны от установленной им отпускной цены определить методом обратного счета размер закупочной цены, который обеспечит им при проведении сделки получение прибыли.

Для этого используют следующие формулы:

$$ОЦ_{безНДС} = \frac{ОЦ_{сНДС} \cdot 100}{100 + Н_{НДС}},$$

где  $ОЦ_{безНДС}$  – отпускная цена без НДС;

$ОЦ_{сНДС}$  – отпускная цена с НДС;

$Н_{НДС}$  – ставка НДС, %;

$$ЗЦ_{расч} = \frac{ОЦ_{безНДС} \cdot 100}{100 + Ур_z + Урасх_z},$$

где  $Ур_z$  – планируемый уровень рентабельности заготовок, %;

$Урасх_z$  – планируемый уровень расходов заготовок, %;

$ЗЦ_{расч}$  – расчетная закупочная цена;

$$ЗЦ_{max} = \frac{ОЦ_{безНДС} \cdot 100}{100 + У_p},$$

где  $ЗЦ_{max}$  – максимально допустимая закупочная цена, обеспечивающая нулевую прибыль;

$У_p$  – уровень рентабельности, %;

$$И_{ЗЦ} = ЗЦ_{max} - ЗЦ_{расч},$$

где  $И_{ЗЦ}$  – интервал закупочной цены, позволяющей получить прибыль при условии неизменной отпускной цены.



Обоснование закупочной цены на основе сложившейся розничной цены методом обратного счета можно провести следующим образом:

$$PЦ_{безНДС} = \frac{PЦ_{сНДС} \cdot 100}{100 + H_{НДС}},$$

где  $PЦ_{безНДС}$  – розничная цена без НДС;

$PЦ_{сНДС}$  – розничная цена с НДС;

$$ЗЦ = \frac{PЦ_{безНДС} \cdot 100}{100 + Урасх_T + Ур_T},$$

где  $Урасх_T$  – уровень расходов розничной торговли;

$Ур_T$  – уровень рентабельности розничной торговли.

В райпо, в которых сохранились заготовительные унитарные предприятия и обособленные структурные подразделения, между розничной и закупочной ценой формируют отпускную цену, по которой закупленная сельскохозяйственная продукция реализуется розничным предприятиям. В таких случаях дополнительно используются следующие формулы:

$$ОЦ_{сНДС} = \frac{PЦ_{безНДС} \cdot 100}{100 + Урасх_T + Ур_T};$$

$$ОЦ_{безНДС} = \frac{ОЦ_{сНДС} \cdot 100}{100 + H_{НДС_3}};$$

$$ЗЦ = \frac{ОЦ_{безНДС} \cdot 100}{100 + Урасх_3 + Ур_3}.$$

После чего можно провести обоснование закупочной цены на основе уже сложившейся розничной цены, имеющей минимальную торговую надбавку (при нулевой прибыли), что можно представить в виде нижеприведенных формул:

$$ТН_{\min} = \frac{Урасх_T \cdot 100}{100 : (100 + H_{НДС}) \cdot 100 - Урасх_T},$$

где  $Урасх_T$  – уровень расходов розничной торговли;

$$PЦ_{безНДС_{\min}} = \frac{PЦ_{сНДС_{\min}} \cdot 100}{100 + H_{НДС}};$$

$$ЗЦ_{\min_{TH}} = \frac{РЦ_{безНДС_{\min}} \cdot 100}{100 + TH_{\min}}.$$

Знание и применение этих формул позволит практическим работникам эффективно использовать механизм ценообразования и грамотно управлять им для обеспечения безубыточной работы организации.

Отпускная цена без налога на добавленную стоимость формируется по калькуляции на каждый вид продукции при ее реализации включает:

1. Закупочную цену без налога на добавленную стоимость.
2. Издержки обращения заготовок по плановому уровню от закупочной цены.
3. Прибыль по плановому уровню рентабельности от закупочной цены.
4.  $ОЦ_{без НДС} = \text{стр. 1} + \text{стр. 2} + \text{стр. 3}.$

При отпуске сельскохозяйственных продуктов покупателям в товарно-транспортной накладной заготовительные организации указывают отпускную цену без налога на добавленную стоимость, ставку и сумму налога на добавленную стоимость и общую сумму с НДС.

На объектах розничной торговли на поступившую продукцию от заготовительных организаций розничная цена формируется в общеустановленном порядке по формуле

$$РЦ = ОЦ_{без НДС} + TH + НДС,$$

где  $РЦ$  – розничная цена, р.;

$TH$  – торговая надбавка, р.;

$НДС$  – налог на добавленную стоимость по установленной ставке, р.

На закупленную сельскохозяйственную продукцию с оплатой из выручки объекты розничной торговли цену формируют исходя из закупочной цены, заготовительной наценки, торговой надбавки, налога на добавленную стоимость в установленном размере:

$$РЦ = \overbrace{ЗЦ + ЗН}^{TH} + TH + НДС,$$

где  $ЗН$  – разница между отпускной и закупочной ценой товаров заготовок.

С целью предоставления покупателям возможности приобретения продукции по ценам, соответствующим ее качеству, организации, осуществляющие торговлю сельскохозяйственными продуктами, могут производить их сортировку и утверждать цены на рассортированную продукцию в зависимости от качества. Сортировка сельскохозяйственных продуктов производится для безубыточной их реализации. Цены на рассортированную продукцию фиксируются в акте на сортировку, который утверждается руководителем организации, установившим цену продукции до ее рассортировки или руководителем торговой организации.

Сортировка, упаковка и затаривание сельскохозяйственной продукции по просьбе покупателя производится за его счет.

## **12. Документальное оформление и учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья**

### ***12.1. Документальное оформление и бухгалтерский учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья***

Сельскохозяйственная продукция поступает на заготовительные пункты и склады от хозяйствующих субъектов, осуществляющих ее производство:

- сельскохозяйственных производителей (коллективных и государственных предприятий, подсобных, фермерских хозяйств и др.);
- штатных заготовителей, закупивших продукцию у населения;
- населения, вырастившего продукцию на приусадебных и садово-огородных участках;
- других организаций потребительской кооперации, осуществляющих закупки.

Коллективные и государственные сельскохозяйственные производители и другие субъекты хозяйствования отгрузку сельскохозяйственной продукции в адрес заготовительных организаций потребительской кооперации оформляют товарно-транспортной накладной форм ТТН-1 либо ТН-2. Первичными документами, подтверждающими закупку и приемку сельскохозяйственной продукции от коллективных и государственных сельскохозяйственных производителей, а также населения, являются приемные квитанции на закупку сельскохозяй-

ственной продукции и сырья, дикорастущих растений и (или) их частей у граждан, металлолома и вторичного сырья у населения, а также закупочные и приемные акты.

В настоящее время используются следующие формы приемных квитанций:

- ПК-1 (скот) – на закупку скота, птицы и кроликов в сельскохозяйственных предприятиях;
- ПК-5 (картофель, овощи, плоды и ягоды) – на закупку картофеля, овощей, семечковых, косточковых плодов и ягод, а также сельскохозяйственных продуктов и сырья, на которые нет специализированных форм приемных квитанций;
- ПК-9 (зерно) – на закупку зерновых, масличных культур и семян трав.

Специализированные формы приемных квитанций – ПК-1 (вторичное сырье) «Приемная квитанция на закупку вторичного сырья», ПК-2 (вторичное сырье) «Ведомость на закупку вторичного сырья у населения», «Ведомость на закупку дикорастущих растений и (или) их частей у граждан», «Ведомость на закупку металлолома у населения (граждан)».

В соответствии с Положением о порядке закупки лома и отходов черных и цветных металлов у населения (граждан), утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 10 октября 2006 г. № 1331 (в редакции от 15 марта 2007 г. № 325), заготовкой лома черных и цветных металлов заготовительные организации имеют право при наличии лицензии на этот вид деятельности.

Приемка от населения черного и цветного металлолома оформляется ведомостью на закупку металлолома у населения (граждан) в момент приемки их от сдатчиков. Учет принятого металлолома ведется по количеству и качеству с определением принадлежности его к соответствующим видам (стальной, чугунный, лом цветных металлов). Поступивший металлолом регистрируют в специальной книге. Лом небытового происхождения принимается и регистрируется в книге только при личном предъявлении сдатчиком паспорта. Для хранения лома должны быть оборудованы специальные площадки, зарегистрированные в установленном порядке.

*Приемные квитанции и ведомости* – бланки строгой отчетности, которые выписывают в двух экземплярах, из которых первый экземпляр выдают сдатчику, а второй остается у лица, принявшего продукцию, и сдается в бухгалтерию вместе с отчетом. В бухгалтерии заготовительной организации составляются накопительные реестры при-

емных квитанций, которые вместе со статистическими отчетами передаются в районные отделы статистики.

Для заготовительных организаций приемные квитанции являются:

- документами, на основании которых они приходят сельскохозяйственную продукцию на склад;
- расчетными документами, подтверждающими суммы к уплате сдатчикам за принятую продукцию;
- денежными документами, фиксирующими выплату наличных денег при закупке продукции у населения;
- подтверждением выполнения доведенных заданий по продаже продукции государству и планов закупки сельскохозяйственных продуктов.

По приемным квитанциям заготовительные организации ведут учет выполнения договоров контрактации.

Приемные квитанции выписывают в присутствии сдатчика в момент приемки каждой партии продукции. Сдатчиками могут выступать юридические и физические лица.

Приемные квитанции и ведомости на закупку сельскохозяйственных продуктов у населения выдают под отчет материально ответственным лицам по товарным накладным с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием их серий и номеров. Учет приемных квитанций, ведомостей закупок, выданных под отчет лицам, осуществляющим закупки сельскохозяйственной продукции, ведут в приходно-расходной книге по учету бланков строгой отчетности. На каждое материально ответственное лицо, которое производит закупки сельскохозяйственных продуктов и сырья, в бухгалтерии заготовительной организации открывают карточку-справку по выданным и использованным бланкам строгой отчетности.

Закупки сельскохозяйственных продуктов у населения при оплате их стоимости из подотчетных сумм заготовителей оформляют ведомостью на закупку сельскохозяйственных продуктов у населения в одном экземпляре, в отдельных случаях приемной квитанцией установленной формы. В случае, когда расчеты с индивидуальными сдатчиками за закупленные у них овощи, плоды, ягоды, виноград, бахчевые культуры, дикорастущие плоды и ягоды, грибы, мед, лекарственно-техническое сырье, скотоволос, кишечное и вторичное сырье производятся через кассу заготовительной организации либо путем перечисления денежных вкладов на вкладные счета в банке, заготовительная организация выписывает приемную квитанцию по назначению. Закупку у населения скота, птицы и кроликов, а также живот-

новодческого и пушно-мехового сырья, каракуля и смушки во всех случаях оформляют квитанциями по принадлежности.

Оприходование сельскохозяйственных продуктов и сырья отражают по дебету счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок» и кредиту разных счетов, в зависимости от того, кто является сдатчиком или поставщиком продукции и каков способ расчетов с ними. Учет тары, тароматериалов и материалов для упаковки продукции также осуществляют на счете 41 «Товары», субсчете 4 «Товары и тара заготовок» по отпускным ценам поставщиков. В соответствии с учетной политикой организации учет материалов для упаковки (опилки, стружки и т. д.) заготовительная организация может осуществлять с применением счета 10 «Материалы», субсчета 6 «Прочие материалы».

Корреспонденция счетов по учету закупок и приемки сельскохозяйственных продуктов, сырья, тары и тароматериалов приведена в таблице 15.

Таблица 15 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья и расчетов со сдатчиками**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов                         |  |
|--|--|--|
|  | Дебет  | Кредит   |
| <i>Операция 1.</i> Закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья заготовительными складами и пунктами у сельскохозяйственных производителей (юридических лиц, фермерских хозяйств и т. д.):<br>стоимость по закупочным ценам без налога на добавленную стоимость                                    | Счет 41,<br>субсчет 4                          | Счет 60,<br>субсчет 2                          |
| налог на добавленную стоимость   | Счет 18,<br>субсчет 3                          | Счет 60,<br>субсчет 2                          |
| <i>Операция 2.</i> Закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья заготовительными складами и пунктами у населения с оплатой из кассы организации  | Счет 41,<br>субсчет 4                          | Счет 50  |
| <i>Операция 3.</i> Закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья заготовительными складами и пунктами у населения с последующей оплатой из кассы организации (по квитанциям, не оплаченным до конца отчетного периода) в безналичном порядке по закупочным ценам                                    | Счет 41,<br>субсчет 4                          | Счет 60,<br>субсчет 2                          |
| <i>Операция 4.</i> Удержан подоходный налог с доходов индивидуальных сдатчиков сельскохозяйственных продуктов и сырья в случаях, установленных законодательством   | Счет 60,<br>субсчет 2                          | Счет 68,<br>субсчет 4                          |
| <i>Операция 5.</i> Произведена оплата сдатчику за закупленные сельскохозяйственные продукты и сырье из кассы, с расчетного счета   | Счет 60,<br>субсчет 2                          | Счета 50,<br>51                                |
| <i>Операция 6.</i> Выдан из кассы аванс заготовителю на закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья   | Счет 71  | Счет 50  |
| <i>Операция 7.</i> Закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья заготовителями у населения по закупочным ценам с оплатой из подотчетных сумм:<br>стоимость сельскохозяйственных продуктов и сырья, принятых на заготовительный склад (пункт) по приемному акту от заготовителя по закупочным ценам | Счет 41,<br>субсчет 4                          | Счет 71  |
| недостача, порча сельскохозяйственных продуктов и сырья, выявленные при приемке от заготовителя  | Счет 94  | Счет 71  |
| <i>Операция 8.</i> Возврат в кассу организации остатка неиспользованного аванса заготовителем  | 50   | 71   |
| <i>Операция 9.</i> Закупка сельскохозяйственных продуктов и сырья торговыми объектами у населения по закупочным ценам с оплатой из выручки и списание реализованных товаров в розничной торговле   | Счет 41,<br>субсчет 4<br>Счет 90,<br>субсчет 4 | Счет 90,<br>субсчет 1<br>Счет 41,<br>субсчет 2 |
| <i>Операция 10.</i> Поступили сельскохозяйственные продукты и сырье на заготовительный склад (пункт) от торговых объектов по закупочным ценам (торговые объекты и склад на одном балансе)  | Счет 41,<br>субсчет 4                          | Счет 41,<br>субсчет 4                          |

## Окончание таблицы 15

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов                     |  |
|---|--|--|
|   | Дебет                                      | Кредит                                 |
| <i>Операция 11.</i> Поступило животноводческое сырье на заготовительный склад (пункт), полученное на боенской площадке от убоя животных, и оприходовано по закупочным ценам   | Счет 41, субсчет 4                         | Счет 20                                |
| <i>Операция 12.</i> Поступили сельскохозяйственные продукты и сырье на заготовительный склад (пункт) от филиалов райпо по закупочным ценам  | Счет 41, субсчет 4                         | Счет 79, субсчет 2                     |
| <i>Операция 13.</i> Поступила тара и тароматериалы от поставщика:<br>стоимость по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость   | Счет 10, субсчет 6, или счет 41, субсчет 4 | Счет 60, субсчет 1                     |
| налог на добавленную стоимость  | Счет 18, субсчет 3                         | Счет 60, субсчет 1                     |
| <i>Операция 14.</i> Списаны упаковочные материалы, израсходованные на упаковку и фасовку сельскохозяйственных продуктов и сырья, утепление тарных мест  | Счет 44, субсчет 4                         | Счет 10, субсчет 6, счет 41, субсчет 4 |
| <i>Операция 15.</i> Начислен сбор с заготовителей, осуществляющих промысловую заготовку (закупку) дикорастущих растений (их частей), грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения, сельскохозяйственной продукции в целях их промышленной переработки или реализации | Счет 44, субсчет 4                         | Счет 68                                |

Аналитический учет расчетов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчету 2 «Расчеты со сдатчиками сельскохозяйственной продукции» ведут по каждому сдатчику (сельскохозяйственному предприятию, подсобному и фермерскому хозяйству и др.), каждой приемной квитанции, товарно-транспортной накладной. По данным аналитического учета бухгалтер обобщает и контролирует сальдо на конец месяца по следующим направлениям:

- расчетные документы, срок оплаты которых не наступил;
- не оплаченные в срок расчетные документы;
- расчеты по просроченным платежам.

Порядок и сроки расчетов определяются договором и должны осуществляться в установленные сроки безналичным путем через отделения банков. Расчеты за сельскохозяйственную продукцию производят платежными требованиями или платежными поручениями с помещением несвоевременно оплаченных документов в картотеку по срочным платежам. За несвоевременную оплату принятой продукции



в сроки, указанные в договоре, заготовительная организация уплачивает сдатчику пеню за каждый день просрочки. При просрочке платежа свыше 10 дней начисление пени прекращается, и заготовительная организация уплачивает сверх начисленной пени неустойку. Размер пени и неустойки предусматривается в договоре.

Оплата индивидуальным сдатчикам сданной ими продукции производится после ее приемки (в тот же день) из кассы заготовительной организации, подотчетных сумм заготовителем, путем перечисления причитающихся им сумм на лицевые счета по вкладам, открытым в отделениях сберегательного банка, или почтовым переводом.

Для расчетов наличными деньгами с населением заготовительные организации получают в отделениях банка необходимые денежные суммы, а торгующие организации и объекты общественного питания потребительской кооперации, осуществляющие закупку сельскохозяйственных продуктов, могут расходовать часть денежной выручки в пределах норм, установленных приказом руководителя организации.

Оплата закупленной у населения продукции наличными деньгами из кассы производится заготовительными организациями в соответствии с Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и расчетов наличными денежными средствами в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 29 марта 2011г. № 107.

Выдачу денег в соответствии с инструкцией заготовительные организации производят по расходным кассовым ордерам, выписываемым на основании соответствующих приемных квитанций, или по приемным квитанциям с последующим составлением по окончании рабочего дня общего расходного ордера на все выданные за день суммы.

При оплате через кассу закупленной у населения продукции необходимо соблюдать следующие правила:

- Предъявленные населением к оплате приемные квитанции с пометками, подчистками и другими, не оговоренными установленным порядком исправлениями, а также приемные квитанции, вызывающие сомнение в их подлинности и правильности записей, не должны приниматься бухгалтерией и кассиром к оплате до представления заведующим складом (пунктом) или заготовителем отчета и сверки приемных квитанций с их корешками.

- При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или приемной квитанции кассир должен требовать предъявление паспорта (записывает его номер, кем и когда он выдан). В получении денег расписываются чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью.

- Оплаченные расходные кассовые ордера и приемные квитанции подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью «оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

- При выдаче денег по приемным квитанциям кассир в течение рабочего дня не записывает их в кассовую книгу, а составляет в двух экземплярах реестр оплаченных приемных квитанций, в котором указывает порядковый номер, дату, серию и номер оплаченных приемных квитанций, а также фамилию, имя и отчество получателя и сумму, выплаченную по каждой приемной квитанции.

- По окончании рабочего дня кассир подсчитывает в реестре общую сумму, заверяет ее своей подписью и передает оба экземпляра реестра вместе с приемными квитанциями в бухгалтерию.

- После проверки реестра и приложенных к нему приемных квитанций бухгалтерия в тот же день выписывает расходный кассовый ордер, который подписывается руководителем и главным бухгалтером заготовительной организации и передается кассиру вместе с одним экземпляром реестра и приемными квитанциями для составления отчета кассира и представления его в бухгалтерию заготовительной организации. Второй экземпляр реестра оплаченных приемных квитанций бухгалтерия заготовительной организации направляет заведующему заготовительным складом, который этот экземпляр вместе с экземплярами корешков приемных квитанций прикладывает к своему отчету.

За правильностью оплаты приемных квитанций через кассу бухгалтерия заготовительной организации должна осуществлять последующий контроль при приемке отчетов заведующих складами (пунктами) и заготовителей.

Расчеты за продукцию, закупленную у населения, производятся заготовительными организациями и путем перечисления причитающихся им сумм по их заявлениям на счета по вкладам в сберегательные кассы. Согласие на перечисление денег в сберегательную кассу можно оформить на обороте приемной квитанции.

Аналитический учет расчетов с населением за сданную, но не оплаченную до конца месяца сельскохозяйственную продукцию ведут, учитывая личные данные сдатчика, по каждой неоплаченной сумме и квитанции (ведомости). Учет расчетов с индивидуальными сдатчиками при перечислении причитающихся им сумм на счета в отделениях сберегательных банков, почтовыми переводами, а также по оплате несвоевременно предъявленных к оплате квитанций должен осуществляться с указанием конкретного сдатчика, номера квитанции и других реквизитов. Обобщение данных аналитического учета производится в оборотной ведомости счета.

## ***12.2. Особенности приемки отдельных видов сельскохозяйственных продуктов и сырья***

Заготовительная организация принимает сельскохозяйственную продукцию по количеству и качеству. Качество закупаемой сельскохозяйственной продукции, организация ее хранения, транспортировки, подсортировки и переборки существенно влияют на ее отпускную цену и финансовый результат от реализации. В целях организации надлежащей приемки продукции по качеству в крупных заготовительных организациях вводятся должности товароведов по качеству продукции животноводства и растениеводства. Вместе с тем, каждый заготовитель и работники заготовительных складов несут ответственность за правильность качественной оценки и произведенных расчетов со сдатчиками за принятую продукцию.

В процессе приемки большое значение имеет правильное определение качества закупаемых сельскохозяйственных продуктов и сырья.

Приемные квитанции выписывают в присутствии сдатчика в момент приемки каждой партии продукции. При закупке картофеля, овощей, винограда, плодов, ягод, бахчевых культур осуществляют их количественную и качественную приемку. Качество картофеля и плодовоовощной продукции в Республике Беларусь регламентировано стандартами и техническими условиями, которые характеризуют качественные признаки продукции с учетом ее принадлежности к определенному сорту, устанавливают правила приема, сортировки, упаковки, транспортировки, хранения и определения качества, которые позволяют использовать всю пригодную для потребления продукцию. Плоды и овощи в зависимости от качества делят на товарные сорта, что дает возможность стимулировать производство продукции высокого качества с установлением на нее повышенных цен, так как цена продукции напрямую зависит от качества.

Во всех стандартах предусматривается предельное содержание продукции с некоторыми отклонениями от основных требований (допусков), при наличии которых партию не следует переводить в более низкий товарный сорт.

Основные показатели качества, которые определяют при приемке картофеля, – зрелость (спелость), цельность, размер клубней, загрязненность почвой, количество позеленевших, поврежденных клубней (вредителями, болезнями) и др. Показатели качества для корнеплодов, кроме указанных выше, – размер или масса плода, форма, обрезка ботвы, отсутствие трещин; для капусты – зачистка кочанов, длина кочерыги.

Для объективной оценки качества продукции определяются следующие свойства:

- химические (содержание основного вещества – крахмала, сахара и т. д.);
- физические (размер, форма, окраска, свежесть и т. п.);
- биологические (сроки созревания и степень зрелости, вкусовые качества, сортовая выравненность, чистота и наличие примесей, зараженность и др.).

При заготовках продукции часто определяют коэффициент (индекс), являющийся соотношением зачетной и физической массы продукции. Коэффициент выше единицы характеризует высокое качество продукции и сырья. Качество каждой партии устанавливают на основании анализа отобранных точечных проб или выборки, которые составляют средний образец. Средний образец анализируется по показателям качества в соответствии с требованиями стандарта. Результаты анализа выражаются в процентах с точностью до 0,1 с учетом допусков, предусмотренных стандартами и техническими условиями. Сумма показателей качества по результатам анализа среднего образца должна составлять 100%, за исключением земли в партиях картофеля и корнеплодов сверх норм, допускаемых стандартами. Если в местах заготовок и отгрузок продукция с учетом допусков не отвечает требованиям стандартов, она не подлежит отгрузке.

Качество партии (в процентах) оценивается по результатам фактического анализа с учетом допусков по формуле

$$A = 100 \cdot B : 100 - D,$$

где  $A$  – процент стандартной части партии с учетом допусков по обнаруженным дефектам;

$B$  – процент бездефектной части партии, установленный по фактическим данным;

$D$  – сумма процентов допускаемой дефектной продукции, включаемой в стандартную часть партии.

Расчет значения суммы процентов допускаемой продукции, включаемой в стандартную часть партии, проводится по нормам стандарта, установленного для каждого отдельного показателя. Если обнаруженный при анализе процент какого-то дефекта оказывается меньше нормы, в данный показатель включается его фактическое значение. Выявленные показатели качества продукции сравнивают с нормами, заложенными в стандарте, и определяют степень соответствия продукции тому или иному товарному сорту.

В каждой партии картофеля и плодоовощной продукции остаточное количество пестицидов и содержание нитратов не должно превышать норм, установленных Министерством здравоохранения Республики Беларусь.

Качество сдаваемых картофеля, овощей, плодов, ягод устанавливается путем проведения лабораторного анализа. По результатам лабораторного анализа продукции, в образцах которой содержание нитратов и остаточное количество пестицидов не превышает допустимых уровней, выдается сертификат установленной формы в трех экземплярах. Один передается заготовительной организации, второй – в хозяйство, третий хранится в лаборатории. Без сертификата продукция приемке не подлежит.

Под отчет заведующему складом или пунктом данная продукция приходится по фактической массе, установленной при ее взвешивании в момент приемки. Партия картофеля поступает от сельскохозяйственной заготовительной организации в сопровождении специализированной товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 (растениеводство). В разделе накладной «Сведения о грузе» указывают вид продукции, массу (брутто, тара, нетто) отправленной и принятой продукции. Отгрузка и приемка картофеля могут производиться и по товарно-транспортной накладной типовой формы ТТН-1.

Поступающий в организацию картофель осматривается до взвешивания приемщиком, который предварительно определяет по внешнему виду соответствие его техническим требованиям.

Картофель, поступивший с загрязненностью земель сверх нормы, допускаемой стандартом (ГОСТ 7194-81 «Картофель свежий. Правила приемки и методы определения качества»), принимают от сдатчиков за вычетом скидки с массы продукции в размере 1% за каждый процент загрязненности земель сверх нормы. При оформлении закупок картофеля важное значение имеет процент заземленности, так как за каждый процент сверх допустимого стандартом делается скидка в размере 1% от общей массы. Так, если поступил картофель массой 3 100 кг с фактическим процентом заземленности, равным 6%, то с массы должна быть сделана скидка на сверхдопустимый процент заземленности ( $6 - 1 = 5\%$ ) и определена зачетная масса ( $3\,100 \cdot 95 : 100 = 2\,945$  кг). При этом под отчет заведующему складом (пунктом) необходимо оприходовать физическую массу картофеля 3 100 кг. Масса за вычетом скидки на повышенную загрязненность указывается в специальной графе квитанции для расчета со сдатчиком.

При поступлении плодоовощной продукции и других товаров заготовок, имеющих физическую и зачетную (оплаченный) массу (скидку), количественный учет как на складе, так и в бухгалтерии должен

вестись по физической массе. Разница между физической и зачетной массой (скидка на гниль и засоренность) ведется по полученным и предоставленным скидкам, видам товаров заготовок (картофель, капуста, лук, морковь и др.) независимо от поставщика отдельно по каждому материально ответственному лицу. Может вестись учет в количественном выражении или с использованием счета 42 «Торговая наценка», субсчета 5 «Разница между отпускной и закупочной ценой товаров заготовок» и аналитического субсчета «Скидка на гниль и засоренность». Окончательное закрытие количества (счета) производится после зачистки на складе (в хранилище) каждого вида сельскохозяйственных продуктов согласно актам инвентаризации или зачистки.

Производится экспертиза качества корнеплодов (морковь, свекла), луковых и салатно-шпинатных овощей (лук, чеснок, шпинат, салат), тыквенных, томатных и зернобобовых овощей (томаты, тыквы, перец, огурцы, дыни, арбузы, баклажаны), семечковых плодов (яблоки, груши, айва), косточковых плодов и ягод (сливы, черешня, вишни, абрикосы, персики, виноград, земляника, смородина черная, крыжовник, малина, клюква, брусника).

При закупке шерсти важным показателем является процент выхода чистого волокна из немытой шерсти (таксат). Заведующие складом определяют его на основании удостоверения о качестве шерсти, выданного лабораторией. С помощью этого показателя рассчитывают зачетную массу шерсти для контроля за выполнением плана закупок, а также за ценами на шерсть, так как цены при приемке производственными организациями установлены из расчета 100% от выхода чистой шерсти. Зачетную массу определяют с учетом базисных норм выхода шерсти. Например, если поступило 3 000 кг мериносной шерсти II класса с фактическим выходом 48% при базисной норме выхода 45%, то зачетная масса шерсти составляет  $3\,000 \cdot 48 : 45 = 3\,200$  кг. Также в приемной квитанции указывают наименование шерсти по стандарту, вид и сезон стрижки.

Кожевенное сырье (шкуры крупного рогатого скота, лошадей, свиней, коз, собак, кошек, кроликов, диких копытных и других животных и зверей, используемые для выработки кожевенных полуфабрикатов) по качеству должно соответствовать стандартам и техническим условиям. Шкуры, не отвечающие этим требованиям, относятся к нестандартному сырью. Согласно ГОСТ 28425-90 «Кожевенное сырье» кожевенное сырье в зависимости от вида животных, массы или площади подразделяется на три основные группы – мелкое, крупное и свиное.

К *мелкому кожевенному сырью* относят шкуры телят, жеребят, верблюжат до 10 кг и шкуры коз. В соответствии с ГОСТ 28509-90 к мелкому сырью относят и шкуры грубошерстных овец.

Крупное кожевенное сырье – шкуры крупного рогатого скота, а также подтелков и бычков, если масса шкур составляет не менее 10 кг в парном состоянии, шкуры буйволов, лосей и яков, а также шкуры лошадей массой от 10 кг и выше, шкуры ослов и мулов.

К свиному кожевенному сырью относят свиные шкуры домашних свиней и боровов. В зависимости от площади в парном состоянии шкуры свиней подразделяют на мелкие (от 30 до 70 дм<sup>2</sup>), средние (свыше 70 до 120 дм<sup>2</sup>), крупные (свыше 120 дм<sup>2</sup>).

Наиболее важные свойства кожевенного сырья, определяющие оценку качества и возможность его использования, – площадь шкуры, ее толщина, масса, способность поглощать и отдавать влагу, плотность и прочность на разрыв. Закупленное кожевенное сырье биркуют. На бирке указывают наименование заготовительной организации, вид, сорт, способ консервирования, чистую массу или количество квадратных дециметров, номер приемной квитанции и подпись приемщика. Данные бирок используют для проверки правильности оценки качества сырья и расчетов со сдатчиками, а также при сдаче сырья перерабатывающим организациям.

При закупке таких видов сырья, как овчина, козлиная, свиные шкуры, величина площади – основной показатель, по которому производится оценка шкур. При приемке сырья по весу шкуры, имеющие большую площадь, при прочих равных условиях характеризуются, как правило, большим весом и оцениваются дороже. Площадь шкур зависит от вида, породы, пола, возраста животного, условий его кормления и содержания, а также относительной влажности воздуха при хранении и ряда других факторов. Различные виды кожевенного сырья имеют разную площадь (таблица 16).

Таблица 16 – Примерная площадь разных видов кожевенного сырья

| Вид сырья  | Площадь, дм <sup>2</sup> | Вид сырья     | Площадь, дм <sup>2</sup> |
|------------|--------------------------|---------------|--------------------------|
| Опоек      | 72                       | Бычок         | 259                      |
| Выросток   | 147                      | Бычина:       | 317                      |
| Полукожник | 219                      |               |                          |
| Яловка:    | 260                      | легкая        | 456                      |
|            |                          | тяжелая       | 456                      |
| Яловка:    |                          | Шкуры свиные: | 64                       |
| легкая     | 292                      |               |                          |
| средняя    | 292                      |               |                          |
| тяжелая    | 444                      | мелкие        | 94                       |
|            |                          | средние       | 94                       |
|            |                          | крупные       | 145                      |

Площадь козлины измеряют в квадратных дециметрах, умножая длину шкуры, измеряемой от верхнего края шеи до основания хвоста, на ширину, измеряемую по линии на 3–4 см ниже нижних впадин передних лап.

Площадь свиных шкур измеряют в квадратных дециметрах путем умножения длины шкуры, измеряемой от верхнего края шеи до линии, касательной к нижним впадинам задних лап, на ширину, которая измеряется по линии на 8–10 см ниже нижних впадин передних лап.

Площадь крупона измеряют в квадратных дециметрах путем умножения длины крупона, измеряемой по хребтовой линии от верхнего края до нижнего, на ширину, измеряемую по середине длины крупона. При измерении длины и ширины шкур, принимаемых по площади, 0,5 дм и более принимают за 1 дм, а менее 0,5 дм – не учитывают.

Площадь шкуры измеряют в расправленном виде, без растягивания ее в длину и ширину. При измерении шкур с недостающими участками из общей площади исключают площадь недостающего участка. Допускается измерять площадь шкур на дециметровом планшете.

Дециметровый планшет представляет собой фанерный или из пластика лист с нанесенной на него сеткой, образующей квадраты площадью 1 дм<sup>2</sup> каждый. Шкуру располагают на планшете так, чтобы корень хвоста (нижняя точка измерения длины шкуры) находился на нижнем крае планшета, а правый край шкуры в точке, расположенной на 3–4 см для овчин или козлин или на 8–10 см для свиных шкур ниже нижнего края передних пахов, совпадал с правым краем планшета. Число, указанное в квадрате пересечения линий, проведенных перпендикулярно из конечных точек измерения длины и ширины, обозначает площадь измеряемой шкуры.

При необходимости установления площади замороженных, высушенных комом или имеющих большое количество складок шкур, определяют их массу с учетом требований стандартов, характеризующих массу 1 дм<sup>2</sup> шкуры в граммах. В частности, площадь козлины и свиных шкур, замороженных или высушенных комом либо с большим количеством складок, определяют из расчета, что масса каждого квадратного дециметра в граммах для замороженной козлины – 37 г, замороженной свиной шкуры – 58, пресно-сухой козлины – 16, сухо-соленой свиной шкуры – 36 г. Указанные нормативы характеризуют примерную среднюю зависимость между массой и площадью шкур.



Разделив массу шкуры в граммах на приведенные выше показатели, получают размер площади в квадратных дециметрах\*.

Качество шерсти, принятой на заготовительный склад, оценивают органолептически шерстосведы-приемщики совместно с представителем сдатчика. Процент выхода чистого волокна определяют лабораторным анализом образцов, отобранных в установленном порядке в присутствии сдатчика. По результатам анализа в приемной квитанции указывают процент выхода чистого волокна, а также определяют стоимость шерсти по закупочным ценам. На исследованную шерсть заведующий лабораторией выдает заведующему складом и сдатчику удостоверение о качестве сданной шерсти.

Приемные квитанции на закупку отдельных видов сельскохозяйственных продуктов, сырья и иных товаров заготовок подписываются руководителем организации и главным бухгалтером, а на пункте вне организации – заведующим пунктом и доверенным работником или другим лицом, уполномоченным руководителем организации, и заверяется печатью.

Первый экземпляр приемной квитанции вместе с одним экземпляром накладной и лабораторным анализом заготовительной организации вручают сдатчику, второй остается у грузополучателя.

Главный бухгалтер организации проверяет правильность оформления приемки сельскохозяйственных продуктов, сырья и иных товаров заготовок и денежных расчетов за него со сдатчиками.

Приемка сельскохозяйственных продуктов, сырья и иных товаров заготовок на склад (пункт) от индивидуальных сдатчиков производится по приемной квитанции установленной формы. Данные по приемке вносятся весовщиком в журнал регистрации приемки картофеля и других сельскохозяйственных продуктов от индивидуальных сдатчиков сельскохозяйственных продуктов.

### **13. Документальное оформление, учет реализации и прочего выбытия сельскохозяйственных продуктов и сырья**

#### ***13.1. Документальное оформление, учет отгрузки и реализации покупателям Республики Беларусь и на экспорт сельскохозяйственных продуктов и сырья***

---

\* Пушкина, С. Е. Основы товароведения животного, пушно-мехового и вторичного сырья : учеб. пособие для вузов / С. Е. Пушкина, А. А. Будкевич, А. П. Кавзунович ; под ред. С. Е. Пушкиной. – Минск : Ураджай, 2002. – С. 71.

Заготовительные организации отгрузку и отпуск сельскохозяйственных продуктов и сырья производят различным хозяйствующим субъектам. Между покупателями и заготовительными организациями договоры на реализацию сельскохозяйственной продукции и сырья заключаются в общеустановленном порядке. Продукция, закупаемая по государственному заказу, а также отдельные виды вторичного сырья (металлом) отгружаются только по нарядам вышестоящих организаций. При экспорте дикорастущих плодов, ягод, грибов и кожевенного сырья контролируется соблюдение ежегодно установленных квот на их вывоз за пределы Республики Беларусь. Квоты устанавливаются для системы потребительской кооперации, распределяют эти квоты облпотребсоюзы.

*Документальное оформление отгрузки товаров заготовок  
покупателям Республики Беларусь*

Отпуск сельскохозяйственных продуктов и сырья с заготовительных складов (пунктов) производится промышленным перерабатывающим, торговым организациям и другим покупателям Республики Беларусь в соответствии с договорами с ними.

Подготовка груза к отправке предполагает проверку и подтверждение качества сельскохозяйственных продуктов и сырья, их фасовку, упаковку, маркировку по установленным стандартам и ветеринарно-санитарным правилам.

Сельскохозяйственные продукты отгружаются навалом, в таре или в упакованном виде согласно договору с покупателем. Заведующим заготовительным складом на каждую партию отпуска сельскохозяйственных продуктов и сырья покупателям выписывается при доставке автомобильным транспортом товарно-транспортная накладная (ТТН-1) в четырех экземплярах или товарная накладная (ТН-2) в двух экземплярах при отправке груза железнодорожным транспортом.

Заполнение реквизитов накладных производится последовательно в соответствии с Инструкцией по заполнению типовых форм первичных учетных документов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 192 от 18 декабря 2008 г. (в редакции постановления № 91 от 10 июля 2009 г.). В товарных документах указывается количество, отпускная цена и стоимость продукции без НДС и с НДС, а также стоимость возвратной тары. В графе «Цена» указывается отпускная цена товаров заготовок без НДС. При составлении спецификации на отгрузку товаров в накладной указываются итоговые данные данной спецификации. Сдача груза на станции железной дороги подтверждается железнодорожной квитанцией, выписанной в товарной конторе железной дороги.

Шерсть упаковывается в кипы, которые маркируют и регистрируют в журнале. По результатам лабораторных анализов на плодовоовощную продукцию и шерсть составляют качественное удостоверение. Качественное удостоверение на овощи, картофель, фрукты, удостоверение о качестве шерсти выписывается работником лаборатории, проводившим анализ их качества, заверяется подписью руководителя лаборатории и печатью организации.

Кожевенное сырье упаковывают в тюки, пушно-меховое в кипы и биркуют, а при отгрузке в закрытой и опломбированной таре маркируют каждое место упаковки. Материально ответственное лицо вкладывает упаковочный лист в каждое тарное место, а к каждому тюку кож или шерсти прикрепляется бирка с указанием наименования сырья, его сорта, фактического количества штук, массы (площади) и т. п. Вносить в упаковочные листы (бирки) данные складского (бухгалтерского) учета не допускается.

На каждую партию сырья, отгруженного покупателям, выписывают спецификацию в трех экземплярах. Спецификация составляется заведующим заготовительным складом на каждую партию животноводческого сырья при отгрузке его перерабатывающим предприятиям и иным покупателям. Один экземпляр вкладывают в упаковочное место, второй высылают покупателю, третий вместе с отчетом передается в бухгалтерию.

При отгрузке продукции животноводства для проверки и подтверждения ее качества оформляется ветеринарная справка или ветеринарное свидетельство, которые подтверждают ветеринарный надзор животноводческой продукции и выписывается в одном экземпляре. Справку выдает ветеринарный врач, осуществляющий ветеринарный надзор при перевозке животноводческой продукции по территории района (города). Свидетельство выдается региональной инспекцией ветеринарного надзора Государственного управления «Ветеринарный надзор» Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь при перевозке животноводческой продукции по территории страны.

Реализация продукции покупателям Республики Беларусь осуществляется по отпускным ценам с НДС по установленным ставкам, равным 20 и 10%. Реализация продукции на экспорт производится по контрактным ценам по ставке НДС, равной 0%.

Приемку продукции растениеводства покупатель Республики Беларусь производит согласно Положению о приемке по количеству и качеству и при установлении расхождений с документами заготовительной организации сформированная комиссия оформляет либо ко-

миссионный акт (при установлении вины перевозчика) или акт о приемке по количеству и качеству (при установлении вины заготовительной организации или получателя).

При установлении отклонений по количеству и качеству на фактически поступившую продукцию животноводства и вторсырье покупатель Республики Беларусь составляет акт в двух экземплярах, один из которых передает заготовительной организации. На основании полученного акта сдачи и приемки продукции по полученным расхождениям руководитель принимает решение по результатам проведения инвентаризации об отражении товарных потерь в пределах и сверх норм естественной убыли. На основании приемного акта и товарных документов при расхождениях составляется сличительная ведомость по каждой отгруженной партии животного сырья.

Приемо-сдаточные акты продукции позволяют контролировать окончательную сумму выручки за реализованное сырье по отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость, а сличительная ведомость используется для списания с подотчета материально ответственного лица выявленных отклонений в оценке животного сырья по закупочным ценам. Расчеты с заготовительными организациями согласно договору покупатель производит в порядке последующей или предварительной оплаты с заготовительной организацией.

Учет операций по отгрузке и реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья по мере отпуска покупателям Республики Беларусь и предъявления к оплате расчетных документов ведут с применением следующих счетов: кредит счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок», дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 4.4 «Себестоимость реализованных товаров заготовок». Отражается списание продукции по закупочным ценам без НДС и тары по учетным ценам. Одновременно по кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 1.4 «Выручка от реализации товаров заготовок» списывают стоимость отгруженной продукции покупателям по отпускным ценам и стоимость невозвратной тары, включая НДС, в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость возвратной тары, в которой отгружена продукция, отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с кредита счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок».

Валовая прибыль формируется на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» как разница между отпускной стоимостью сельскохозяйственных продуктов и сырья без налога на добавленную стоимость и их учетной стоимостью.

В дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 5 «Управленческие расходы» списывают сумму по расчету управленческих расходов в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на реализацию», субсчета 5 «Расходы на содержание аппарата управления райпо (потребсоюза)». В дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 6 «Расходы на реализацию» списывают сумму по расчету издержек заготовок в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на реализацию», субсчета 4 «Издержки заготовок». Вычитая из валовой прибыли управленческие расходы и расходы на реализацию, определяют прибыль (убыток) от реализации товаров заготовок, который отражают отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

### *Документальное оформление отгрузки товаров заготовок на экспорт*

Для целей валютного контроля экспортер обязан в установленном порядке регистрировать в обслуживающем банке каждую сделку по внешнеторговому договору экспорта сельскохозяйственных продуктов и сырья, общая стоимость которых составляет 3 000 евро в эквиваленте и более, до даты их отгрузки либо поступления платежей от покупателей. В договоре на экспорт сельскохозяйственных продуктов и сырья проставляется оттиск штампа банка с указанием регистрационного номера сделки и заверением его подписью уполномоченного работника банка (при электронном документообороте – указанием регистрационного номера сделки и заверение его электронной цифровой подписью).

При отгрузке сельскохозяйственной продукции и сырья на экспорт оформляются следующие документы:

- Спецификация или иной товарный первичный учетный документ (инвойс, упаковочный лист, отгрузочный лист, счет-проформа, описание товаров).
- Товарно-транспортная накладная (ТТН-1), международная товарно-транспортная накладная CMR при отгрузке автомобильным транспортом, если законодательством в области транспорта предусмотрено наличие такой накладной, или иной транспортный (перевозочный) документ (коносамент, железнодорожная накладная, авиатранспортная накладная и др.).
- Ветеринарное свидетельство оформляется при вывозе подконтрольных товаров в страны СНГ (кроме стран – членов Евразийского союза). Ветеринарный сертификат оформляется при перемещении (перевозке) подконтрольных товаров по территории Евразийского союза и при их вывозе с таможенной территории Евразийского союза.

- Сертификат о происхождении товара формы А оформляется для экспорта продукции в страны СНГ. Форма СТ-1 используется при экспорте продукции в страны Евросоюза. Указанный сертификат выдается ОАО «Белорусская торгово-промышленная палата» и ее областными отделениями, если он необходим по условиям контракта, по национальным правилам страны ввоза товаров или если его наличие предусмотрено международными договорами Республики Беларусь.

- Грузовая таможенная декларация и декларация таможенной стоимости или статистическая декларация (периодическая статистическая декларация).

- Иные документы.

Экспорт сельскохозяйственных продуктов и сырья, кроме экспорта в страны Евразийского союза, подлежит таможенному оформлению в установленном порядке с выдачей грузовой таможенной декларации и декларации таможенной стоимости. Электронное декларирование груза осуществляется декларантом после представления соответствующих документов.

Экспорт сельскохозяйственных продуктов и сырья в страны Евразийского союза (Казахстан и Российскую Федерацию) в соответствии с таможенным законодательством Евразийского союза во взаимной торговле товарами, имеющими статус товаров Евразийского союза, не подвергается таможенному контролю. Предусмотрено статистическое декларирование таких товаров для целей валютного контроля и статистического учета объемов и номенклатуры экспорта и импорта. Экспортер проводит электронное декларирование экспорта сельскохозяйственных продуктов и сырья на основании товарных первичных учетных документов и представляет в таможенные органы в виде электронного документа:

- статистическую декларацию – не позднее семи рабочих дней с даты отгрузки товаров заготовок, общая стоимость которых в рамках одного внешнеторгового договора составляет сумму, эквивалентную 1 000 евро и более;

- периодическую статистическую декларацию – не позднее седьмого числа месяца, следующего за отчетным, по двум и более фактам отгрузки товаров заготовок, общая стоимость которых за отчетный месяц в рамках одного внешнеторгового договора составляет сумму, эквивалентную 1 000 евро и более.

При этом уточнение и изменение данных в электронных статистических декларациях экспортер производит самостоятельно.

При экспорте продукции применяются договорные (контрактные) цены, которые устанавливаются в валюте контракта, а стоимость

продукции в белорусских рублях пересчитывается по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату отгрузки или таможенного оформления сделки.

Стоимость невозвратной тары, как правило, при отгрузке продукции на экспорт, и 40% стоимости возвратной деревянной тары включают в цену и стоимость продукции. В данном случае отгруженную тару отражают как реализованную.

Корреспонденция счетов по учету отпуска и реализации сельскохозяйственных продуктов, сырья, тары, отражению прочих доходов и расходов и формированию результата по текущей деятельности заготовительной организации приведена в таблице 17.

Таблица 17 – **Корреспонденция счетов по учету отпуска и реализации сельскохозяйственных продуктов, сырья, тары, отражению прочих доходов и расходов и формированию результата по текущей деятельности заготовительной организации**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов                  |                                  |
|--|---|----------------------------------|
|  | Дебет                                   | Кредит                           |
| <i>Учет отгрузки и реализации покупателям Республики Беларусь</i>  |   |                                  |
| <i>Операция 1.</i> Списана стоимость реализованных сельскохозяйственных продуктов и сырья по закупочным ценам и стоимость невозвратной тары по учетным ценам                   | Счет 90, субсчет 4                      | Счет 41, субсчет 4               |
| <i>Операция 2.</i> Списана по учетным ценам стоимость отпущенной покупателям возвратной тары   | Счет 62                                 | Счет 41, субсчет 4               |
| <i>Операция 3.</i> Отражается выручка от реализации товаров заготовок и невозвратной тары по отпускным ценам с НДС   | Счет 62                                 | Счет 90, субсчет 1.4             |
| <i>Операция 4.</i> Зачислены на расчетный счет в банке платежи, поступившие от покупателей   | Счет 51                                 | Счет 62                          |
| <i>Операция 5.</i> Начислен налог на добавленную стоимость с выручки от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья (товаров заготовок) по установленной ставке          | Счет 90, субсчет 2                      | Счет 68, субсчет 2               |
| <i>Операция 6.</i> Отражены прочие доходы по текущей деятельности (оприходованные излишки товаров заготовок, тары, дооценка запасов, штрафы, пени, неустойки полученные и др.) | Счет 41, субсчет 4,<br>Счет 62, счет 51 | Счет 90, субсчет 7               |
| <i>Операция 7.</i> Списаны по расчету управленческие расходы   | Счет 90, субсчет 5                      | Счет 44, субсчет 5               |
| <i>Операция 8.</i> Списаны по расчету расходы на реализацию (издержки обращения)   | Счет 90, субсчет 6                      | Счет 44, субсчет 4               |
| <i>Операция 9.</i> Отражены прочие расходы по текущей деятельности (недостачи и потери при отсутствии виновных лиц, потери от уценки запасов товаров заготовок, штрафы,        | Счет 90, субсчет 10                     | Счета 94, 41, субсчет 4, 51, 62, |

|  |                     |                             |
|--|---------------------|-----------------------------|
| пени, неустойки за нарушение договоров уплаченные или признанные к уплате, штрафы, пени за неуплату налогов, сборов, начисляемые вознаграждения по итогам работы за год, материальная помощь и иные расходы) |                     | 70, 69, 76, субсчет 2 и др. |
| <i>Операция 10.</i> Списана прибыль от текущей деятельности заготовительной организации  | Счет 90, субсчет 11 | Счет 99, субсчет 4          |
| <i>Операция 11.</i> Списан убыток от текущей деятельности заготовительной организации  | Счет 99             | Счет 90, субсчет 11         |

Окончание таблицы 17

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Учет отгрузки и реализации на экспорт</i>  |                        |                    |
| <i>Операция 12.</i> Списана стоимость реализованных сельскохозяйственных продуктов и сырья по закупочным ценам и стоимость невозвратной тары по учетным ценам   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 4 |
| <i>Операция 13.</i> Учтена выручка от реализации товаров заготовок и невозвратной тары по контрактным ценам в валюте контракта в эквивалентной сумме по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения операции (ставка НДС – 0%)             | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1 |
| <i>Операция 14.</i> Начислены к уплате (уплачены) вывозные таможенные пошлины на товары (кожевенное сырье), вывозимые с территории Республики Беларусь за пределы государств – членов Евразийского экономического сообщества                                    | Счет 90, субсчет 5     | Счет 68, субсчет 2 |
| <i>Операция 15.</i> Поступили платежи от зарубежных покупателей за товары заготовок на транзитный валютный счет и учтены в эквивалентной сумме по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату платежа   | Счет 52                | Счет 62            |
| <i>Операция 16.</i> Учтена курсовая разница по дебиторской задолженности покупателей в иностранной валюте (на последний день отчетного месяца и дату платежа):<br>положительная курсовая разница при росте курса иностранной валюты                             | Счет 62                | Счет 91, субсчет 2 |
| отрицательная курсовая разница при снижении курса иностранной валюты  | Счет 91, субсчет 2     | Счет 62            |
| <i>Операция 17.</i> Начислен налог на добавленную стоимость по установленной ставке от суммы экспортной выручки при не подтверждении уплаты НДС в стране назначения в установленный срок (в течение 180 календарных дней с момента отгрузки товаров на экспорт) | Счет 90, субсчет 10    | Счет 68, субсчет 2 |
| <i>Операция 18.</i> При последующем подтверждении или поступлении экспортной выручки начисленный НДС исключается из налоговой декларации (сторнировочная запись)  | Счет 90, субсчет 10    | Счет 68, субсчет 2 |
| Примечание – При отпуске товаров производства Республики Беларусь в Российской Федерации, Казахстане применяется ставка НДС, составляющая 0%.   |                        |                    |



Однако российский покупатель в течение установленного срока должен подтвердить факт начисления и уплаты НДС в стране назначения. Между инспекциями по налогам и сборам Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и Российской Федерации осуществляется обмен электронными базами данных по платежам во взаимной торговле. Если в течение установленного срока нет подтверждения уплаты НДС, то белорусский продавец обязан его начислить и уплатить в бюджет Республики Беларусь. При последующем подтверждении начисленный НДС исключается из налоговой декларации.

Для учета расчетных операций с покупателями используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Дебиторская задолженность покупателей отражается в учете по мере отпуска товаров заготовок и тары на основании товарных документов (товарно-транспортных накладных и других документов). Погашение (списание) дебиторской задолженности покупателей происходит при оплате предъявленных платежных требований. Аналитический учет расчетов ведется по каждому покупателю и документу. По данным аналитического учета расчетов с покупателями бухгалтер обобщает возникшую на конец месяца дебиторскую задолженность и контролирует ее погашение в следующем месяце.

Имеют место особенности отражения в учете качественной приемки сельскохозяйственных продуктов и сырья покупателями. В частности, возникают разницы в оценке животноводческого сырья и пушнины. На принятое сырье и пушнину покупатель выписывает приемный акт, на основании которого и производится окончательный расчет. При установлении покупателем более высокой оценки животноводческого сырья, стоимость сырья по закупочным ценам списывается на основании товарных документов заготовительной организации, а выручка от реализации отражается на основании приемного акта по более высокой оценке. Таким образом, повышение оценки влияет на увеличение выручки, в обратном случае на ее уменьшение.

### ***13.2. Особенности отпуска сельскохозяйственных продуктов в розничную торговую сеть потребительской кооперации***

Сельскохозяйственные продукты, закупленные заготовительными складами и пунктами заготовительной организации, могут быть реализованы другим субъектам хозяйствования, а также через розничную торговую сеть находящихся на одном балансе структурных подразделений или филиалов райпо, или отпущены в переработку как сырье для изготовления готовой продукции.

Отпуск сельскохозяйственных продуктов со склада в розничную торговлю оформляют ТТН-1 или ТН-2, при отпуске в переработку – ТН-2 и списывают с подотчета заведующего складом (пунктом) по закупочным ценам. Для покрытия издержек обращения заготовительной организации и обеспечения прибыли в заготовительной отрасли, отпуск сельскохозяйственных продуктов осуществляют по отпускным ценам, сформированным по калькуляции, при этом калькуляция отпускной цены составляется отдельно на реализацию и переработку (соление, квашение) сельскохозяйственных продуктов. В них отражается закупочная цена сельскохозяйственных продуктов, расходы по их видам, рентабельность и отпускная цена. Отпускная цена для реализации сельскохозяйственных продуктов будет выше чем для переработки, так как она включает и расходы по их реализации. Для реализации рассчитывается и розничная цена с учетом установленной торговой надбавки и НДС.

Отпуск сельскохозяйственных продуктов со склада на объекты розничной торговли, находящиеся на одном балансе, следует отражать как внутреннее перемещение. Отпуск со склада в филиалы райпо отражается как реализация. Розничные торговые организации, как правило филиалы райпо, могут осуществлять реализацию сельскохозяйственных продуктов, которые закупали самостоятельно. Такие продукты приходятся заведующим магазином по розничным ценам, что в учете отражается как внутреннее перемещение товарно-материальных ценностей. Закупленные сельскохозяйственные продукты по закупочным ценам списываются и приходятся как товары розничной торговли по розничным ценам. На регулирующем счете 42 «Торговая наценка» и соответствующих субсчетах отражаются все элементы розничной цены. В товарно-сопроводительных документах необходимо указать закупочную, отпускную и розничную цены или закупочную и розничную цены, а также установленный размер торговой надбавки и налога на добавленную стоимость, применяемые при формировании цены.

Корреспонденция счетов по учету отпуска и реализации сельскохозяйственных продуктов в розничную торговую сеть, находящуюся на одном балансе, в филиалы райпо и переработку приведена в таблице 18.

**Таблица 18 – Корреспонденция счетов по учету отпуска и реализации сельскохозяйственных продуктов в розничную торговую сеть, находящуюся на одном балансе, в филиалы райпо и переработку**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |        |
|--|------------------------|--------|
|  | Дебет                  | Кредит |
| <i>Сельхозпродукты и тара со склада заготовительной организации отпущены</i> |                        |        |

| <i>на объекты розничной торговли находящиеся на одном балансе</i>   |                    |                    |
|---|--------------------|--------------------|
| <i>Операция 1.</i> Отражается внутреннее перемещение товарно-материальных ценностей (товара по закупочным ценам, тары по учетным ценам) | Счет 41, субсчет 2 | Счет 41, субсчет 4 |
| <i>Операция 2.</i> Отражается разница между отпускной и закупочной ценой товаров заготовок  | Счет 41, субсчет 2 | Счет 42, субсчет 4 |
| <i>Операция 3.</i> Отражается торговая надбавка в установленном размере от отпускной цены без НДС                                       | Счет 41, субсчет 2 | Счет 42, субсчет 2 |
| <i>Операция 4.</i> Отражен НДС, включенный в розничную цену   | Счет 41, субсчет 2 | Счет 42, субсчет 5 |

Окончание таблицы 18

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов                     |                     |
|---|--|---------------------|
|   | Дебет                                      | Кредит              |
| <i>Сельхозпродукты и тары со склада заготовительной организации отпущены на объекты розничной торговли филиала райпо</i>  |  |                     |
| <i>Операция 5.</i> Списана по учетным (закупочным) ценам стоимость сельскохозяйственных продуктов и невозвратной тары, отгруженной филиалу райпо (в данном случае покупателю)                                       | Счет 90, субсчет 4.4                       | Счет 41, субсчет 4  |
| <i>Операция 6.</i> Списана по учетным ценам стоимость отпущенной филиалу райпо (в данном случае покупателю) возвратной тары   | Счет 62                                    | Счет 41, субсчет 4  |
| <i>Операция 7.</i> Отражается выручка (доход) от реализации продукции и невозвратной тары по отпускным ценам с НДС  | Счет 62                                    | Счет 90, субсчет 1  |
| <i>Операция 8.</i> Начислен налог на добавленную стоимость на выручку (доход) от реализации сельскохозяйственных продуктов  | Счет 90, субсчет 2                         | Счет 68, субсчет 2  |
| <i>Операция 9.</i> Сельхозпродукты со склада заготовительной организации отпущены в собственный цех на переработку  |  |                     |
| <i>Операция 10.</i> Отпуск сельскохозяйственных продуктов в промышленное собственное производство в качестве сырья (другому материально ответственному лицу) по закупочным ценам                                    | Счет 10, субсчет 1 или счет 20, субсчет 10 | Счет 41, субсчет 4  |
| <i>Операция 11.</i> Отпуск сельскохозяйственных продуктов в качестве сырья в первичную переработку в подотчете у того же материально ответственного лица (квашение, соленье, заморозка и т. п.) по закупочным ценам | Счет 20, субсчет 10                        | Счет 41, субсчет 4  |
| <i>Операция 12.</i> Оприходована на склад продукция после первичной переработки по фактической себестоимости  | Счет 41, субсчет 4                         | Счет 20, субсчет 10 |

### ***13.3. Документальное оформление и учет сортировки, подработки, простейшей переработки и прочего выбытия сельскохозяйственных продуктов и сырья***

Качество принимаемых заготовительными организациями сельскохозяйственных продуктов и сырья должно соответствовать стандартам, техническим условиям или установленным кондициям, а также отвечать требованиям правил санитарного надзора.

Для придания сельскохозяйственным продуктам (картофель, морковь, свекла, лук, яблоки и т. п.) товарного вида перед отпуском их в розничную торговую сеть и организации общественного питания производится их сортировка и переборка, за исключением товаров, переборка которых может повлечь за собой понижение их качества (ягоды, виноград, слива и т. п.). Переборка товаров, заложенных на длительное хранение, производится на основании заключения товароведа с разрешения руководителя организации под контролем назначенной им комиссии.

На заготовительных складах производится первичная подработка кожевенного сырья и пушнины. Парные шкуры во избежание порчи подвергаются первичной обработке, обрядке и консервированию. Не полностью обряженное или неправильно законсервированное сырье при поступлении на склад подлежит доработке. Мороженое сырье должно быть разморожено и законсервировано мокросоленым способом. Первичное консервирование сырья производится мокросоленым (сухим посолом) и сухосоленым способами. Консервирование сырья тузлукованием (в насыщенном растворе соли) производят на складах, имеющих водопровод, канализацию и необходимое оборудование при наличии достаточного количества сырья в парном состоянии. Доконсервирование и переконсервирование применяют при поступлении на склад недоконсервированных или неправильно законсервированных шкур (недосушенных, недосоленных, комовых, замороженных и др.).

При консервировании шкур происходит усадка их площади. При приемке шкур руководствуются следующими соотношениями площади шкур разных способов консервирования в процентах к их площади в парном состоянии, установленном ГОСТ 28425-90 «Сырье кожевенное» (таблица 19).

**Таблица 19 – Соотношение массы и площади шкур различных видов консервирования к массе и площади шкур в парном состоянии, %**

| Вид консервирования шкур   | Соотношение массы шкур<br>(для шкур, принимаемых<br>по массе) | Соотношение площади шкур |        |
|----------------------------|---|--------------------------|--------|
|                            |   | Козлины                  | Свиные |
| Парные                     | 100   | 100                      | 100    |
| Мокросоленые сухим посолом | 87  | 100                      | 95     |

|   |    |     |    |
|---|----|-----|----|
| Тузлукованные с последующей засолкой врасстил | 83 | –   | 90 |
| Сухосоленные                                  | 56 | 94  | 88 |
| Пресно-сухие                                  | 40 | 90  | –  |
| Мороженые                                     | 95 | 100 | 97 |

Площадь свиных шкур в зависимости от вида консервирования приведена в таблице 20.

Таблица 20 – Площадь свиных шкур в зависимости от вида консервирования

| Группа         | Площадь одной шкуры, дм² |                  |                  |                  |                  |
|----------------|--------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
|                | парной                   | мороженой        | мокросоленной    |                  | сухосоленной     |
|                |                          |                  | сухим способом   | тузлукованием    |                  |
| Свиные шкуры   |                          |                  |                  |                  |                  |
| 1-я            | От 30 до 70              | От 29 до 68      | От 29 до 67      | От 27 до 63      | От 26 до 623     |
| 2-я            | Свыше 70 до 63           | Свыше 68 до 116  | Свыше 67 до 114  | Свыше 63 до 108  | Свыше 62 до 106  |
| 3-я            | Свыше 120 до 200         | Свыше 116 до 194 | Свыше 114 до 190 | Свыше 108 до 180 | Свыше 106 до 176 |
| 4-я            | Свыше 200                | Свыше 194        | Свыше 190        | Свыше 180        | Свыше 176        |
| Свиные крупоны |                          |                  |                  |                  |                  |
| 1-я            | От 30 до 50              | От 20 до 49      | От 29 до 48      | От 27 до 45      | От 26 до 44      |
| 2-я            | Свыше 50                 | Свыше 49         | Свыше 48         | Свыше 45         | Свыше 44         |

Сортировка кожевенного сырья заключается в определении вида, массы, размера и других качественных показателей каждой шкуры в соответствии с требованиями, предусмотренными стандартами. В зависимости от вида, массы и площади шкур в парном состоянии при сортировке их разделяют на четыре группы. В пределах каждой группы шкуры разделяют на четыре сорта в зависимости от характера, количества, размеров и места расположения пороков на них, т. е. качественного состояния сырья.

Первичная обработка пушно-мехового сырья заключается в очистке шкурок от прирезей мяса, грязи, запекшейся крови, обезжиривании и консервации пресносухим (без применения консервирующих веществ), сухосоленным или другим способом в соответствии с требованиями стандарта. Затем пушно-меховое сырье рассортировывают по видам, размерам, качеству волосяного покрова и мездры, способу консервирования и упаковывают в доброкачественную тару (баулы,

ящики, мешки, рогожные кули). Пушнину упаковывают отдельно от мехового сырья. Масса упаковки не должна превышать 50 кг. Перед упаковкой рассортированные шкурки связывают в пачки или бунты. На каждое место составляют упаковочный лист.

Первичная обработка шерсти заключается в дезинфекции, промывке, классировке шерсти и ее упаковке. В стандартах и технических условиях для каждого вида и разновидности шерсти установлены нормативы основной массы шерсти руна, шерсть которой должна отвечать установленным требованиям для отнесения всего руна к определенному классу и подклассу.

Сортировку и обработку сельскохозяйственных продуктов и сырья необходимо произвести в оптимальные сроки, так как это является наиболее выгодным способом при наименьших затратах и без убытка реализовать данную продукцию.

Сортировку и обработку сельскохозяйственных продуктов, сырья и иных товаров проводит заведующий складом (пунктом) или другое материально ответственное лицо по письменному распоряжению руководителя организации. В каждом случае передачу продуктов, сырья в сортировку или обработку оформляют товарной накладной. Каждая отдельная сортировка или обработка должна быть закончена в отчетном месяце и оформлена актом на сортировку (подработку) сельскохозяйственных продуктов, сырья и иных товаров заготовок.

Данный акт – контрольный документ, фиксирующий фактическое состояние товаров в момент сортировки и обработки. В акте указывается вид, качественные характеристики, количество, закупочная цена и стоимость продукции, переданной в сортировку и полученной из сортировки или доработки, а также полученные отходы. Указанный документ служит для контроля за правильностью оформления документов на отпуск товаров покупателям, передачу их в переработку, на корм скоту, списание отходов и начисления заработной платы рабочим по сдельным расценкам.

Акт утверждается руководителем заготовительной организации. Составляется в двух экземплярах, первый из которых сдается в бухгалтерию вместе с товарным отчетом, а второй прилагается к наряду о начислении заработной платы рабочим.

Сельскохозяйственные продукты и сырье, полученные в результате сортировки или обработки, должны быть оценены и оприходованы по закупочным ценам, соответствующим новым сортам или новому качественному состоянию, ценные же отходы по ценам возможной реализации. Все расходы, связанные с сортировкой и обработкой, от-

носятся на издержки заготовок (заработная плата рабочих, вспомогательные материалы, стоимость неиспользуемых отходов, естественная убыль). Превышение стоимости сельскохозяйственных продуктов и сырья, полученных из сортировки, по сравнению со стоимостью направленных в сортировку (на сумму положительной разности их стоимости после и до сортировки (доработки) за вычетом бесценных отходов (порча, гниль), относится на прочие доходы по текущей заготовительной деятельности.

Акт проверяет бухгалтер, а затем утверждает руководитель заготовительной организации. В связи с ведением натурально-стоимостного учета на основании акта материально ответственным лицом приходится полученная из сортировки продукция по новым ценам и списывается в расход по старым ценам. В бухгалтерском учете данная операция отражается как внутреннее перемещение товарно-материальных ценностей с отражением наименьшей суммы. При этом по кредиту счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок» стоимость продукции отражается за исключением полученных отходов. Отходы же бывают ценными и бесценными. В акте они отражаются по закупочным ценам до сортировки, так как являются частью этой партии. Ценные отходы приходятся с учетом их оценки для дальнейшего использования, а бесценные учитываются как товарные потери, в том числе нормируемые и сверх норм. Нормируемые отходы списываются за счет заготовительной организации и как товарные потери относятся на издержки обращения. Потери сверх норм списываются за счет виновных лиц. При передаче отходов сельскохозяйственных продуктов на корм скоту выписывают ТН-2 или ТТН-1 и оценивают их по цене возможного использования, что позволяет сократить товарные потери.

Подвергают обработке и сортировке в соответствии с действующим стандартом и макулатуру, поступающую на склады заготовительных организаций потребительской кооперации от заготовителей, учреждений, организаций и различных хозяйств. Необходимость обработки и сортировки макулатуры вызывается тем, что промышленные организации, в зависимости от вырабатываемого ими ассортимента, используют определенные виды макулатуры.

Результат от сортировки и доработки сельскохозяйственных продуктов и сырья (прибыль, убыток) необходимо определять оперативным способом при принятии решения о целесообразности такой операции.

Для выявления окончательного результата от сортировки и подработки по каждой партии сельскохозяйственных продуктов и сырья сопоставляются суммы доходов и расходов, учтенные по этим опера-

циям, отраженные на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчете 10 «Прочие расходы» и счете 44 «Расходы на реализацию», субсчете 4 «Издержки заготовок».

### *Пример*

На складе произведена сортировка сельскохозяйственных продуктов.

В акте значится следующее:

1. Стоимость сельскохозяйственных продуктов второго сорта, отпущенных в сортировку, – 200 000 р. (масса 100 кг, цена 2 000 р.).

2. Стоимость сельскохозяйственных продуктов первого и второго сорта, полученных из сортировки, – 250 000 р. (масса 90 кг).

3. Отходы составили 10 кг на сумму 20 000 р., в том числе ценные отходы массой 7 кг на сумму 14 000 р.

4. Нормируемые потери при норме 0,2% составят  $100 \text{ кг} \cdot 0,2\% = 0,2 \text{ кг} \cdot 2\,000 = 400 \text{ р.}$  Потери сверх норм естественной убыли:  $20\,000 - 14\,000 - 400 = 18\,200 \text{ р.}$

Решение приведено в таблице 21.

**Таблица 21 – Отражение сортировки сельскохозяйственных продуктов на счетах бухгалтерского учета**

| Содержание операции  | Дебет                                 | Кредит                             | Сумма, р.                     |
|--|---------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| <i>Операция 1</i>  |                                       |                                    |                               |
| 1.1. Списана стоимость сельскохозяйственных продуктов, отпущенных в сортировку за вычетом отходов                      | Счет 41, субсчет 4 (после сортировки) | Счет 41, субсчет 4 (до сортировки) | 180 000<br>(200 000 – 20 000) |
| 1.2. Отражаются полученные отходы: ценные отходы приходуется и следуют на корм скоту по закупочным ценам до сортировки | Счет 10 или счет 41, субсчет 4        | Счет 41, субсчет 4 (до сортировки) | 14 000                        |
| выявленные бесценные отходы списываются как товарные потери по закупочным ценам до сортировки                          | Счет 94, субсчет 1                    | Счет 41, субсчет 4 (до сортировки) | 6 000<br>(20 000 – 14 000)    |
| списана естественная убыль   | Счет 44, субсчет 4                    | Счет 94, субсчет 1                 | 400                           |
| потери сверх норм отнесены на виновных лиц по закупочным ценам без НДС   | Счет 73, субсчет 3                    | Счет 94, субсчет 1                 | 5 600                         |
| потери сверх норм отнесены за счет организации по закупочным ценам без НДС   | Счет 90, субсчет 10                   | Счет 94, субсчет 1                 | 5 600                         |
| 1.3. Отражен результат от сортировки (дебет счета 41, субсчета 4) по цене по-  | Счет 41, субсчет 4                    | Счет 90, субсчет 7                 | 70 000                        |



|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| сле сортировки 180 000 – дебет суммы полученных сельскохозяйственных продуктов после сортировки 250 000 р. = 70 000 |  |  |  |
|---|--|--|--|

В случае, когда возникают дополнительные расходы по сортировке, то необходимо выполнить хозяйственные операции, продолжающие рассмотренные выше.

5. Отражены расходы по сортировке:

- Стоимость материалов, израсходованных при проведении сортировки, – 5 000 р.

- Начислена заработная плата рабочим в размере 20 000 р.

- Отчисления в соответствии с законодательством составляют 34% и 0,6%, т. е. соответственно 6 800 р. и 120 р.

Отражение данных операции представлено в таблице 22.

Таблица 22 – Решение примера

| Содержание операции   | Дебет              | Кредит             | Сумма, р. |
|---|--------------------|--------------------|-----------|
| 2.1. Списана стоимость материалов, израсходованных при сортировке   | Счет 44, субсчет 4 | Счет 10            | 5 000     |
| 2.2. Начислена заработная плата рабочим, занятым сортировкой  | Счет 44, субсчет 4 | Счет 70            | 20 000    |
| 2.3. Произведены отчисления от начисленной заработной платы:<br>в Фонд социальной защиты Министерства труда и социальной защиты населения Республики Беларусь в размере 34% | Счет 44, субсчет   | Счет 69            | 6 800     |
| в пользу БРУСП «Белгосстрах» в размере 0,6%   | Счет 44, субсчет 4 | Счет 76, субсчет 2 | 120       |

Для управления товарными запасами и определения целесообразности данных работ необходимо определить финансовый результат от сортировки и доработки.

От доходов в размере 70 000 р. вычитают потери и расходы, составляющие 37 520 р., и получают прибыль по данной партии продукции 32 480 р. На счетах бухгалтерского учета данная операция не отражается, производится только экономический расчет.

При консервировке кожевенного сырья затраты по консервировке учитываются по статьям затрат (сырье, материалы, затраты на оплату труда, амортизация основных средств и др.) на счете 23 «Вспомогательные производства». Полученное после консервировки кожевенное сырье приходится на склад по фактической себестоимости, скла-

дывающейся из затрат, учтенных на счете 23 «Вспомогательные производства».

В организациях потребительской кооперации наибольшее распространение получили следующие способы простой переработки плодовоовощной продукции – квашение, соление, мочение, сушка, замораживание.

Квашение, мочение, соление – различные названия одного и того же способа переработки плодов и овощей, в основу которого положено молочнокислое брожение сахаров, в результате которого из них образуется молочная кислота, препятствующая жизнедеятельности вредных микроорганизмов. Ассортимент солено-квашеной продукции разнообразен и обусловлен наличием сырья соответствующих помологических сортов. Ассортимент подразделяется на три группы – овощи квашеные (капуста, свекла, морковь), соленые (огурцы, томаты, чеснок, перец), моченые (яблоки, груши дички, брусника, клюква). Соленые и квашеные овощи, моченые плоды и ягоды хранят в специальных емкостях при определенной температуре.

При сушке картофеля, овощей, плодов и ягод удаляется значительная часть содержащейся в них воды, продукт перестает быть скоропортящимся. Технологическая схема сушки включает следующие операции: мойку, сортировку, калибровку, подготовку отдельных видов сырья, сушку, выдержку, затаривание, хранение.

Перспективный и востребованный метод консервирования сочного растительного сырья – быстрое замораживание. В замороженном продукте сохраняются все вкусовые достоинства и питательная ценность. Время переработки, интервал между переработкой, замораживанием и укладкой на хранение должен быть минимальным.

При переработке грибов используются такие методы, как консервирование (маринование), сушка, изготовление грибного порошка, засолка холодным и горячим способом, замораживание.

Сушка, изготовление порошка из дикорастущих плодов и ягод, замораживание – основные способы переработки дикорастущих плодов и ягод.

Основной метод переработки лекарственно-технического сырья – сушка.

Переработка сельскохозяйственной продукции и сырья осуществляется под руководством заведующего складом (пунктом) или другого материально ответственного лица по письменному распоряжению руководителя организации. Данное материально ответственное лицо следит за технологией переработки и является ответственным за перерабатываемые сельскохозяйственные продукты, сырье, используемые при

этом вспомогательные материалы и полученную в процессе переработки готовую продукцию. Переработка оформляется актом о первичной переработке, являющимся основанием для списания израсходованных в переработку товаров заготовок, вспомогательных материалов и оприходования полученной от переработки продукции. По акту о переработке также производится списание отходов и расчет заработной платы. Затраты по переработке учитываются по соответствующим статьям затрат на счете 20 «Основное производство, субсчете 10 «Прочие виды производств, являющиеся предметом текущей деятельности». При раздельной материальной ответственности за сырье, предназначенное к переработке, и готовую продукцию, полученную в результате переработки, отпуск в переработку сельскохозяйственных продуктов и вспомогательных материалов оформляется товарной накладной. Полученную в результате переработки каждой партии продукцию оприходуют на склад по товарной накладной. Акт утверждается руководителем заготовительной организации.

Затраты по первичной переработке сельскохозяйственных продуктов учитывают таким образом, чтобы на основании данных бухгалтерского учета можно было контролировать процесс переработки, получать данные о затратах на переработку и материалы, необходимые для исчисления себестоимости выпущенной продукции первичной переработки. При организации учета затрат на первичную переработку продуктов необходимо обеспечить учет состава затрат по видам продукции, чтобы полнее вскрыть внутренние резервы снижения себестоимости продукции первичной переработки.

К прямым затратам относятся:

- сельскохозяйственные продукты (капуста, огурцы и др.), составляющие основу производимой продукции;
- вспомогательные материалы (соль, специи), топливо, электроэнергия, вода на технологические цели;
- затраты на оплату труда работникам, занятым в производстве продукции;
- суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат;
- тара и тароматериалы.

Эти затраты со счетов материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда и другие непосредственно относятся на счет 20 «Основное производство, субсчет 10 «Прочие виды производств, являющиеся предметом текущей деятельности». На данном счете их учитывают по видам калькулируемой продукции первичной переработки.

К косвенным затратам относятся:

- начисленная амортизации основных средств;
- затраты на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- плата за аренду основных средств, используемых в производстве;
- затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства;
- других аналогичные по назначению затраты.

Указанные виды затрат предварительно собираются на счете 25 «Общепроизводственные затраты» и включаются в себестоимость продукции первичной переработки пропорционально методике, предусмотренной в учетной политике заготовительной организации.

Браком при первичной переработке сельскохозяйственных продуктов считается продукция, не соответствующая установленным стандартам или техническим условиям. Брак оформляется актом. Потери от брака оценивают по стоимости израсходованного сырья.

По дебету счета 20 «Основное производство», субсчета 10 «Прочие виды производств, являющиеся предметом текущей деятельности» собираются все затраты, связанные с переработкой сельскохозяйственных продуктов. Сумма их может уменьшаться на стоимость возвратных отходов. При исчислении себестоимости единицы продукции применяется простой способ калькулирования, когда сумма затрат (всего и по статьям) делится на количество выпускаемой продукции.

Готовая продукция передается на склад по накладной и учитывается на счете 43 «Готовая продукция» или счете 41 «Товары», субсчете 4 «Товары и тара заготовок».

По продукции, полученной от переработки, устанавливаются нормы потерь в период ферментации и при хранении на складе. Нормы естественной убыли переработанных овощей, плодов, грибов при длительном хранении на складах утверждаются в процентах к первоначальной массе нетто продукции, принятой на хранение на склады, за вычетом потерь от ферментации. Начисление естественной убыли производится по окончании периода ферментации.

#### **14. Документальное оформление и учет тары и тароматериалов**

Заготовительная деятельность носит сезонный характер. В связи с этим заготовительные организации накапливают к сезону заготовок необходимое количество тары для приемки на заготовительных складах и пунктах, для обеспечения сдатчиков, хранения и переработки сельскохозяй-

зяйственной продукции в соответствии с установленными планами. Тару закупают у поставщиков, могут производить непосредственно в заготовительных организациях. Тара делится следующим образом:

- однооборотная, учитываемая по покупным ценам без НДС, при отгрузке продукции покупателям является невозвратной и становится объектом налогообложения;
- многооборотная тара, которая учитывается по покупным ценам с НДС и при отгрузке продукции покупателям данная тара не является объектом налогообложения (бочковая тара);
- тароматериалы, используемые для упаковки, которая учитывается по покупным ценам без НДС, и по мере их использования по акту списываются на издержки обращения заготовок.

Затаривание продукции в тару может производиться на заготовительных складах, пунктах или у сдатчиков. Тара порожняя на заготовительных складах и пунктах учитывается на счете 41 «Товары», субсчете 4 «Товары и тара заготовок» в подотчете у материально ответственного лица.

Передача тары сдатчику для последующего затаривания в нее продукции отражается в ТТН-1 или ТН-2 и, как правило, производится без оплаты. Поэтому тару, переданную сдатчикам, необходимо списывать из подотчета материально ответственного лица и учитывать на отдельном аналитическом счете «Тара, переданная на сторону» счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок».

При поступлении такой тары на основании приемных квитанций производятся записи, заведующий складом составляет отдельный отчет «О движении тары, следующей на сторону». В бухгалтерии натурально-стоимостный учет подобной тары ведут обособленно с указанием сдатчика, получателя тары, а в регистре по счету 41 «Товары» открывают отдельный аналитический счет «Тара, переданная на сторону».

При отпуске тары покупателям и поступлении от них платежей однооборотная (невозвратная) тара включается в реализованную и налогооблагаемую базу по ставке 20%.

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету движения тары приведена в таблице 23.

Таблица 23 – Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету движения тары

| Содержание операции                                      | Корреспонденция счетов |        |
|--|------------------------|--------|
|  | Дебет                  | Кредит |
| Операция 1. От поставщика поступили тара и тароматериалы |                        |        |

|  |  |  |
|--|--|--|
| по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость   | Счет 41, субсчет 4, аналитический счет «Склад»           | Счет 60, субсчет 1                                       |
| налог на добавленную стоимость   | Счет 18, субсчет 2                                       | Счет 60, субсчет 1                                       |
| <i>Операция 2.</i> Порожня тара передана сдатчику для затаривания сельскохозяйственных продуктов | Счет 41, субсчет 4, аналитический счет «Тара на стороне» | Счет 41, субсчет 4, аналитический счет «Склад»           |
| <i>Операция 3.</i> От сдатчика поступает сельхозпродукция, затаренная в предоставленную тару     | Счет 41, субсчет 4, аналитический счет «Склад»           | Счет 41, субсчет 4, аналитический счет «Тара на стороне» |
| <i>Операция 4.</i> По акту списаны тароматериалы, использованные на упаковку                     | Счет 44, субсчет 4                                       | Счет 41, субсчет 4                                       |

## 15. Ответность материально ответственных лиц.

### Организация учета сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары в местах хранения и бухгалтерии

Правильная организация учета сельскохозяйственных продуктов и сырья на складах и у заготовителей имеет важное значение для оперативного руководства заготовительной деятельностью и обеспечения контроля за сохранностью товаров заготовок. Материально ответственными лицам в заготовительных организациях – заведующие складами (пунктами) и заготовители. Кроме того, материальную ответственность несут отдельные работники розничных торговых организаций, осуществляющие закупку сельскохозяйственных продуктов.

С работниками, привлекаемыми к закупкам сельскохозяйственных продуктов и сырья, заключаются договоры о материальной ответственности. На заведующих складами (пунктами) и заготовителей возлагается ответственность за качественную и количественную приемку, сортировку, первичную подработку, сохранность продукции и отпуск ее покупателям. В их обязанности входит ведение учета материальных ценностей, принятых под отчет. Заведующие складами ведут учет по всем сельскохозяйственным продуктам и сырью в натуральных показателях по установленной номенклатуре и в денежном выражении.

#### *Ответность заведующих заготовительными складами (пунктами)*

В сроки, установленные учетной политикой организации, заведующие заготовительными складами (пунктами) представляют в бухгалтерию отчеты о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья. Отчеты составляются на основании первичных документов, которыми оформляются поступление и выбытие, приемных квитанций, актов на

приемку сельскохозяйственных продуктов и сырья от заготовителей и организаций потребительской кооперации, осуществляющих закупку (торговых организаций, объектов общественного питания), товарно-транспортных накладных, товарных накладных и других документов.

В приходной части отчета отражается в стоимостном и натуральном выражении остаток сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары на дату составления отчета и поступление сельскохозяйственной продукции и тары по сопроводительным документам. Записи производят по каждому документу, которым оформлено поступление или выбытие продукции. При наличии в учете физической и зачетной массы материально ответственное лицо отдельными позициями ведет учет физической массы и скидки по наименованиям продукции.

Остатки, приход, расход продукции в отчете отражают по закупочным ценам без налога на добавленную стоимость, а движение тары – по отпускным ценам поставщиков. В период массовых закупок допускают записи сумм по однородным операциям общими итогами, выведенными в реестрах. Материально ответственное лицо составляет отчет в двух экземплярах. Отчеты о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья по складу с приложенными к ним документами бухгалтер подвергает формальной и счетной проверке в присутствии материально ответственного лица. Первый экземпляр отчета с приложенными к нему документами остается в бухгалтерии, а второй возвращается заведующему заготовительным складом с распиской бухгалтера о проверке и приемке отчета и документов.

Проверенные и утвержденные руководителем отчеты подвергаются бухгалтерской обработке.

В большинстве заготовительных организаций это происходит путем ввода информации в автоматизированную версию отчета с использованием программного продукта «АРМ бухгалтера», после чего формируется отчет по каждому материально ответственному лицу (заведующему складом).

Бухгалтер проверяет своевременность и полноту оприходования поступивших сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары, правильность их списания, а также правильность составления (формирования) отчетов материально ответственных лиц. Во время проверки отчетов материально ответственных лиц бухгалтер обязан установить:

- подлинность документов и правильность записей в отчете, сделанных на основании приложенных документов;
- соответствие даты документов периоду, за который представля-

ется отчет;

- соответствие в данном отчете остатков сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары на начало отчетного периода остаткам, показанным в предыдущем отчете на конец отчетного периода;

- законность и обоснованность хозяйственных операций;

- наличие в документах всех необходимых реквизитов, подписей;

- правильность применяемых цен на сельскохозяйственные продукты, сырье и тару;

- полноту оприходования в отчетном периоде сельскохозяйственных продуктов и тары по выданным доверенностям, оплаченным или принятым к оплате документам и т. д.

#### *Отчетность заготовителей*

Заготовители, привлекаемые к закупкам сельскохозяйственных продуктов и сырья, должны быть обеспечены прейскурантами, стандартами, бланками приемных квитанций и ведомостей, а также весоизмерительными приборами. Разъездным заготовителям выдается удостоверение – маршрутный лист, в котором подтверждается право на проведение закупок сельскохозяйственной продукции и сырья в определенных населенных пунктах.

Заготовители, получившие деньги под отчет, обязаны производить закупки сельскохозяйственных продуктов и сырья за наличный расчет с выдачей сдатчикам приемных квитанций или с оформлением закупки записями в ведомости на момент приемки. С момента приемки сельскохозяйственных продуктов и сырья заготовители несут материальную ответственность за количество, массу, сортность согласно приемным квитанциям или ведомостям.

В установленные руководителями заготовительных организаций сроки заготовители, осуществляющие расчеты со сдатчиками из сумм полученного аванса, обязаны представлять авансовые отчеты, которые составляются в двух экземплярах. К отчету прилагают приемные квитанции или ведомости на закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья и приемные документы склада (приемный акт), удостоверяющие приемку закупленной продукции. Закупаемые продукты и сырье должны сдаваться на склад ежедневно. Однако руководитель заготовительной организации может установить другие сроки сдачи продукции, но не реже сроков сдачи заготовителями отчетов. Одновременно со сдачей отчета заготовители обязаны предоставить в бух-



галтерию неизрасходованные суммы авансов и неиспользованные бланки квитанций и ведомостей.

В целях усиления контроля за расходованием денежных средств, выданных на закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья, устанавливается определенный порядок сдачи. В заготовительных организациях, сырьевые склады которых находятся на одной или смежной территориях, заготовители при сдаче авансовых отчетов обязаны сдать остаток денежного аванса, остатки неиспользованных бланков приемных квитанций и ведомостей и лишь после этого сдать на склад заготовленную продукцию и предъявить бухгалтерии приемный акт склада.

Порядок сдачи документов заготовительных организациях, склады которых расположены вне их территорий, и потребительскими обществами устанавливает правление райпо с учетом местных особенностей.

При составлении авансового отчета каждый документ отражается отдельной строкой на оборотной стороне отчета. Вместе с авансовым отчетом заготовители в двух экземплярах представляют реестр приемных квитанций, по которому в бухгалтерии выявляют расхождения по количеству и стоимости сырья путем сопоставления данных приемного акта склада с данными приемных квитанций заготовителя.

Те заготовители, которые сдают продукцию покупателям, минуя заготовительные склады своих организаций, кроме авансового отчета, обязаны составлять также *отчет о движении сельскохозяйственных продуктов и сырья*. Такой же отчет составляют заготовители, которым не разрешается оплачивать продукцию из подотчетных сумм.

Заведующие магазинами, осуществляющие закупку сельскохозяйственной продукции, после сдачи ее на заготовительные склады документы по закупке и отпуску включают в товарно-денежный отчет.

Порядок проверки и бухгалтерской обработки отчетов заведующих заготовительными складами (пунктами) и заготовителей.

Работники бухгалтерии должны принимать и проверять отчеты в присутствии материально ответственных лиц. При приемке сверяют правильность оформления отчета и приложенных к нему приходных и расходных документов, наличие всех документов, включенных в отчет, их содержание и правильность арифметических подсчетов. При этом необходимо обращать внимание на наличие подписей всех лиц о приемке и сдаче сельскохозяйственной продукции и тары, установить соответствие даты документов отчетному периоду. Особое внимание обращается на правильность заполнения приемных квитанций. В случае возникновения сомнений в документах или операциях бухгалтер сов-

местно с руководителем заготовительной организации должен организовать проверку достоверности закупок и приемных квитанций путем запросов или выезда в места закупок.

Кроме того, бухгалтерия проверяет использование приемных квитанций и закупочных ведомостей, о чем делается отметка в книге учета бланков строгой отчетности.

При проверке расходных документов устанавливают наличие нарядов на отгрузку продукции, соответствие продукции, указанной в нарядах и договорах, фактическому отпуску, наличие доверенностей на продукцию, отпускаемую покупателям со складов. Все исправления, сделанные при приемке отчетов, должны быть подтверждены подписями материально ответственного лица и бухгалтера в обоих экземплярах отчета. Второй экземпляр отчета с распиской проверяющего возвращается материально ответственному лицу.

После проверки и утверждения отчета бухгалтер производит его бухгалтерскую обработку, которая заключается в проставлении корреспондирующих счетов, субсчетов, статей издержек заготовок на всех приложенных к отчету документах.

Отчеты материально ответственных лиц, их автоматизированные версии и приложенные к ним документы служат основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по движению сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары.

*Аналитический учет товаров заготовок* ведут в стоимостном выражении по центрам материальной ответственности (на заготовительных складах и пунктах) и в натурально-стоимостном выражении по видам сельскохозяйственных продуктов и сырья.

Натурально-стоимостной учет обеспечивает контроль сохранности товаров заготовок и выполнение заготовительного оборота по ассортименту закупаемой продукции в натуральных показателях.

Натурально-стоимостной учет продукции растениеводства и дикорастущих ягод и грибов на складах и пунктах материально ответственные лица ведут в натуральных показателях, а в бухгалтерии бухгалтер – по аналитическим счетам установленной номенклатуры сельскохозяйственных продуктов и сырья в натурально-стоимостном выражении. В конце месяца, после сверки с данными складского учета бухгалтер составляет оборотную ведомость по данным складского учета для сверки с данными стоимостного учета по аналитическим счетам склада.

Следует отметить, что при натурально-стоимостном учете животноводческого сырья имеются некоторые особенности, так как учет и

контроль осуществляются по нескольким натуральным показателям. Например, учет шерсти ведется по физической массе, а заготовительный оборот – по зачетной массе с учетом таксата.

Цена на кожевенное сырье крупного рогатого скота по его сортам устанавливается за 1 кг веса, а их натурально-стоимостный учет ведут по количеству штук и весу. Цена на другие виды кожевенного сырья и пушнины устанавливается за 10 дм, а их натурально стоимостной учет ведут по количеству штук и площади. По этой причине для натурально-стоимостного учета этих видов сырья на складах необходимо организовать учет по этим данным в регистрах установленной формы отдельно для учета шерсти, кожевенного сырья и пушно-мехового сырья.

## 16. Особенности инвентаризации сельскохозяйственных продуктов и сырья

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и обязательств. Особенности инвентаризации сельскохозяйственных продуктов и сырья заключаются в следующем:

1. Сроки проведения инвентаризации имущества устанавливаются руководителем и главным бухгалтером в приказе об учетной политике. Методическими рекомендациями о порядке проведения инвентаризации активов и обязательств в организациях потребительской кооперации для заготовительных организаций предусмотрена периодичность инвентаризаций, приведенная в таблице 24.

Таблица 24 – Периодичность проведения инвентаризаций по центрам материальной ответственности заготовительной организации

| Центр материальной ответственности                         | Вид продукции  | Сроки или периодичность   |
|--|--|---|
| Заготовительные склады, картофелехранилища, овощехранилища | Продукция растениеводства (картофель, овощи свежие и переработанные) | Не реже одного раза в год; в случаях переработки и сортировки продукции |
|  | Продукция животноводства, сельхозпродукты и сырье                    | Не реже двух раз в год  |
| Приемо-заготовительные пункты                              | Сельхозпродукты и сырье  | Не реже двух раз в год  |

|                  |  |                            |
|------------------|--|----------------------------|
| Склады, площадки | Лом и отходы черных и цветных металлов | Не реже 1 раза в 6 месяцев |
|------------------|--|----------------------------|

2. В состав инвентаризационной комиссии включают товароведа по продукции растениеводства или животноводства, хорошо знающего стандарты, виды сельскохозяйственной продукции и животноводческого сырья.

3. К первоочередным мерам до начала проведения инвентаризации относится проводимая комиссией проверка правильности хранения и упаковки сырья в соответствии с требованиями ТНПА (шерсть должна быть запрессована в кипы, каждая кипа пронумерована, кожевенное сырье должно быть пробирковано). При инвентаризации сырья производят его фактическую проверку, т. е. взвешивание, определение площади и сопоставляют с данными бирок. На небиркованное сырье прикрепляют бирки с данными, установленными в результате инвентаризации.

4. При инвентаризации сельскохозяйственных продуктов, находящихся на длительном хранении, производятся контрольные обмеры, т. е. определение веса сельскохозяйственных продуктов и сырья по занимаемому объему хранилища и удельному весу одного кубического метра продукции. Такой способ проверки дает контрольный результат, который позволяет сделать вывод о сохранности имущества.

При установлении значительных отклонений хранилище опечатывается, принимаются меры по отгрузке и реализации продукции под контролем инвентаризационной комиссии, которая в момент отгрузки продукции производит проверку и вносит данные в инвентаризационную опись.

5. Качество упакованного и биркованного сырья, как правило, проверяется выборочно, т. е. подсчет количества, взвешивание, определение площади животного сырья проверяют выборочно и сверяют с данными аналитического учета. При отсутствии отклонений по результатам проверки в опись могут вноситься данные складского учета.

6. При проведении инвентаризации по видам и сортам составляют накопительные ведомости, итоговые данные которых переносятся в инвентаризационную опись.

7. Сырье, подготовленное к отгрузке, но не оформленное железнодорожной квитанцией или приемным актом покупателей, подлежит инвентаризации и сверке с данными товарных, товарно-транспортных накладных, выписанных на имя покупателей.

8. По окончании сезона заготовок и отгрузки сельскохозяйственных продуктов инвентаризируются все имеющиеся остатки (испорченные, поврежденные и т. д.), а также производится зачистка склада.

9. По складам заготовительной организации окончательные результаты инвентаризации в бухгалтерии должны быть выведены не позднее пяти дней после ее окончания. После проверки данных натурально-стоимостного учета, инвентаризационной описи и других данных бухгалтерского учета, а также при наличии расхождений бухгалтер составляет сличительную ведомость по тем позициям продукции, по которым имеются отклонения. В описи указываются количественные и суммовые недостачи и излишки по каждому наименованию сельскохозяйственной продукции.

По продукции растениеводства сличительная ведомость составляется так же, как и по продовольственным складам оптовой базы. Сначала по решению руководителя бухгалтер может произвести взаимозачет пересортиц по одноименным видам продукции, затем списываются недостачи в пределах имеющегося остатка скидки (на гниль, засоренность), после чего начисляется естественная убыль по установленным нормам по тем видам продукции, по которым была установлена недостача после взаимозачета и списания, а после выявляются недостача или излишки по всем видам продукции.

В сличительной ведомости результатов инвентаризации по продукции животноводства сначала производят взаимозачет пересортиц по отдельным видам сырья, по которым может производиться взаимозачет. Зачет производится по количеству и стоимости, причем поштучно (по весу и площади). Полученные при взаимозачете суммовые пересортицы в оценке животного сырья считаются излишками и приходяются.

Отрицательные суммы пересортицы в оценке животного сырья относятся на счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», которые в последствии списываются в предельно допустимых отклонениях, установленных в пределах двух процентов от заготовительного оборота за счет заготовительной организации как прочие расходы по текущей деятельности, а сверхдопустимые отклонения – за счет виновных лиц. Погашение задолженности по недостаче материально ответственные лица, как правило, производят путем погашения или внесения денег в кассу по приходному кассовому ордеру, имуществом, принятым комиссией по акту. Из заработной платы работника недостачи учитываются по его заявлению или по приказу руководителя организации. При бригадной материальной ответственности материально ответственные лица погашают пропорционально

их заработной плате за проработанное время за межинвентаризационный период.

При рассмотрении материалов по результатам инвентаризации в каждом конкретном случае руководитель организации принимает решение об отнесении недостачи к крупной или мелкой. В организациях потребительской кооперации по каждому случаю возникновения крупной недостачи должны быть предоставлены материалы вышестоящей организации с оформлением срочного донесения, на основании которого ревизионная комиссия проводит документальную проверку. Материалы по крупной недостаче (инвентаризационная опись, акт документальной проверки, объяснительная материально ответственного лица, заключение ревизора и др.) передаются в следственные органы, а при отказе погасить недостачу дело передается в суд. Признанная судом задолженность учитывается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Погашение причиненного ущерба согласно решению руководителя производится по фактической стоимости, учетным или действующим рыночным ценам.

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету результатов инвентаризации сельскохозяйственных продуктов и сырья приведена в таблице 25.

Таблица 25 – **Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету результатов инвентаризации сельскохозяйственных продуктов и сырья**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов             |                                      |
|--|------------------------------------|--------------------------------------|
|  | Дебет                              | Кредит                               |
| <i>Операция 1.</i> Отражен взаимный зачет излишков и недостач сельскохозяйственных продуктов и сырья по учетным ценам                  | Счет 41,<br>субсчет 4<br>+ излишки | Счет 41,<br>субсчет 4<br>– недостача |
| <i>Операция 2.</i> Оприходованы излишки и повышение стоимости сырья, выявленные после взаимозачета по учетным ценам                    | Счет 41,<br>субсчет 4<br>+ излишки | Счет 90,<br>субсчет 7                |
| <i>Операция 3.</i> Оприходованы выявленные излишки тары по учетным ценам   | Счет 41,<br>субсчет 4<br>+ излишки | Счет 90,<br>субсчет 7                |
| <i>Операция 4.</i> Отражена выявленная после взаимозачета недостача сельскохозяйственных продуктов и сырья по учетным ценам            | Счет 94                            | Счет 41,<br>субсчет 4<br>– недостача |
| <i>Операция 5.</i> Отражены суммовые отрицательные отклонения в оценке животноводческого сырья, выявленные при взаимозачете пересортиц | Счет 94                            | Счет 41,<br>субсчет 4<br>– недостача |
| <i>Операция 6.</i> Списана естественная убыль продукции растениеводства по установленным нормам  | Счет 44,<br>субсчет 4              | Счет 94                              |
| <i>Операция 7.</i> Отнесена недостача товаров заготовок и тары на виновных лиц:<br>по учетным ценам                                    | Счет 73                            | Счет 94                              |

|  |                        |                       |
|--|------------------------|-----------------------|
| разница между отпускной и учетной стоимостью   | Счет 73                | Счет 90,<br>субсчет 7 |
| <i>Операция 8.</i> Списаны потери от понижения стоимости животноводческого сырья в пределах установленных норм от заготовительного оборота | Счет 90,<br>субсчет 10 | Счет 94               |

По результатам инвентаризации вносят исправления в карточки или книги аналитического учета товаров заготовок. Недостачи списывают в уменьшение их остатка по карточке, а излишек записывают в приход с одновременным увеличением остатка.

### **17. Бухгалтерский учет доходов, расходов от реализации товаров заготовок, выявление и учет финансового результата по текущей деятельности в заготовительной организации**

В бухгалтерском учете доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников). В соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30 сентября 2011 г. различают доходы по текущей деятельности, основной, приносящей доход организации, и прочей деятельности, не относящейся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходы по текущей деятельности – это выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности. Выручка от реализации товаров заготовительных организаций включает:

- выручку от реализации товаров отечественным покупателям и выручку от реализации товаров заготовок на экспорт (оборот по реализации товаров заготовок);
- выручку от реализации услуг по продаже товаров заготовок по договорам консигнации, комиссии (комиссионное вознаграждение).

Величина выручки от реализации товаров отечественным покупателям отражается по стоимости товаров по ценам реализации в денежном выражении с НДС, вместе с тем в соответствии с Инструкцией не признаются доходами организации поступления налога на добавленную стоимость, акцизов и иных аналогичных обязательств. На

величину выручки влияют скидки (премии, бонусы), предоставленные покупателям согласно договору и др.

Доходы и расходы по текущей деятельности в бухгалтерском учете отражают одновременно. К расходам по текущей деятельности заготовительной организации относят себестоимость реализованных товаров (стоимость приобретения товаров заготовок (закупочная цена) реализованных товаров), управленческие расходы (расходы, связанные с управлением заготовительной организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчете 5 «Расходы на содержание аппарата управления райпо (потребсоюза)» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90, субсчета 5), расходы на реализацию товаров (издержки заготовок, относящиеся к реализованным товарам заготовок) и прочие расходы по текущей деятельности (суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных при инвентаризации; стоимость запасов, денежных средств и других, полученных безвозмездно; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению и др.).

Составным элементом дохода по текущей деятельности, обеспечивающим экономическую выгоду в сфере обращения, является валовая прибыль. Валовая прибыль – это разница между продажной (отпускной) и покупной (закупочной) стоимостью товаров заготовок (без НДС). Валовая прибыль предназначена для покрытия управленческих расходов и расходов на реализацию товаров заготовок (кроме закупочной стоимости или стоимости приобретения товаров заготовок) и образования прибыли от реализации товаров заготовок заготовительной организации.

В том случае, когда доходы окажутся меньше расходов, результатом деятельности организации по реализации будет убыток.

*Цель бухгалтерского учета валовой прибыли* – обеспечение полноты ее получения, правильности отражения на счетах бухгалтерского учета, ведения раздельного учета по видам, а также использование наиболее точных и удобных методов определения валовой прибыли на реализованные товары.

В заготовках потребительской кооперации используют определенный порядок выявления валовой прибыли на реализованные товары заготовительной деятельности. Выручка признается по факту отгрузки товаров (метод начисления), учет разниц между сформированной отпускной и покупной (закупочной) стоимостью товаров ведут на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Причем в дебет счета списывают реализованные товары по учетным (закупочным) ценам,



а по кредиту счета отражают выручку от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья по сформированным отпускным ценам с НДС.

Налог на добавленную стоимость от реализации товаров заготовительной деятельности начисляют по установленным ставкам – 0, 10 и 20% от суммы выручки согласно данным реализации товаров по установленным ставкам, по расчетной ставке 16,67% от комиссионного вознаграждения от реализации товаров по договорам консигнации (комиссионное вознаграждение).

В состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчетах 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» и 10 «Прочие расходы по текущей деятельности»), включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных и переданных безвозмездно;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или признанные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;
- неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Для обобщения информации о доходах и расходах по текущей деятельности и выявления финансового результата – прибыли (убытка) – предназначен счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». На данном счете организуется учет по экономическим элементам основных и прочих доходов и расходов по текущей деятельности с целью получения сводной информации для ее раскрытия в бухгалтерской отчетности, в частности в отчете о прибылях и убытках. В бухгалтерском учете финансовый результат отражается следующим образом:

- прибыль – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 11, кредиту счета 99 «Прибыли и убытки»;

• убыток – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 11.

Таким образом, синтетический счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведут по аналитическим счетам доходов и расходов. По кредиту счета отражается выручка от реализации товаров заготовок и открываются аналитические статьи для раздельного учета выручки по ставкам НДС – 0%, 10, 20, 16,67%, отдельной статьей выделяется комиссионное вознаграждение, полученное от реализации по договору консигнации. По дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» аналитические статьи открываются по соответствующим субсчетам.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какими документами оформляются закупки сельскохозяйственных продуктов и сырья?
2. Каков порядок ценообразования на товары и тару в заготовительной отрасли?
3. Каков порядок расчетов со сдатчиками сельскохозяйственных продуктов и сырья?
4. Какими документами оформляется отгрузка и реализация сельскохозяйственных продуктов и сырья покупателям Республики Беларусь?
5. Каков порядок документального оформления отгрузки и реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья на экспорт?
6. Какими документами оформляется и как учитывается сортировка и подработка сельскохозяйственных продуктов и сырья?
7. Каков порядок документального оформления сдачи сельскохозяйственных продуктов и сырья, закупленных заготовителем, на склад?
8. Какие регистры используются в бухгалтерии для ведения аналитического учета сельскохозяйственных продуктов и сырья?
9. Каковы особенности проведения и выявления результатов инвентаризации на заготовительных складах и пунктах?
10. Как определяется прибыль (убыток) от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья, где и каким образом она отражается?

### **Тест**

Из предложенных ниже вариантов ответа выберите правильный.

1. Каким основным объемным показателем оценивается деятельность заготовительной организации?

*Варианты ответа:*

- а) оптовый оборот;
- б) заготовительный оборот;
- в) розничный товарооборот;
- г) выпуск собственной продукции.

2. В каких измерителях устанавливается план закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья?

*Варианты ответа:*

- а) в денежном;
- б) в натуральном выражении по всем видам продукции;
- в) в денежном измерении по организации;
- г) в натуральном выражении по важнейшим видам продукции.

3. Что отражается в контракте на закупку сельскохозяйственных продуктов и сырья, заключенном заготовительной организацией и производителями этой продукции?

*Варианты ответа:*

- а) двухсторонние обязательства по выращиванию, продаже и приемке продукции;
- б) двухсторонние обязательства по имущественной ответственности сторон за невыполнение договорных обязательств;
- в) двухсторонние обязательства по выращиванию, продаже и приемке продукции, имущественная ответственность сторон за невыполнение договорных обязательств;
- г) обязательства по приему продукции.

4. Какие виды продукции заготовительные организации обычно закупают по заключенным с индивидуальными сдатчиками договорам?

*Варианты ответа:*

- а) все виды продукции;
- б) шкурки пушных зверей клеточного разведения и добытых охотниками;
- в) шкурки кроликов и другое меховое сырье;
- г) меховое сырье.

5. Осуществляют ли организации потребительской кооперации приемку сельскохозяйственной продукции от производителей на комиссионных началах?

*Варианты ответа:*

- а) осуществляют;
- б) осуществляют при наличии лицензии на данный вид деятельности;
- в) не осуществляют;
- г) осуществляют при наличии покупателей продукции.

6. По каким ценам осуществляется текущий учет поступивших в заготовительную организацию сельскохозяйственных продуктов и сырья?

*Варианты ответа:*

- а) розничным;
- б) договорным;
- в) закупочным;
- г) предельным.

7. По какой массе оплачивается и принимается на учет материально ответственному лицу картофель с загрязненностью земель сверх норм от сдатчиков?

*Варианты ответа:*

- а) по зачетной и физической;
- б) по полной и зачетной массе (за вычетом скидки с массы продукции);
- в) не принимается вообще;
- г) по физической и полной.

8. Какой учетной записью отражается поступления сельскохозяйственных продуктов и сырья от поставщика?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 43 «Готовая продукция»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) дебет счета 10 «Материалы»,  
кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- в) дебет счета 41 «Товары и тара в заготовках», субсчета 4 «Товары и тара заготовок»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) дебет счета 10 «Материалы»,  
кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» .

9. Какой учетной записью отражается закупка сельскохозяйственных продуктов, оплаченных из выручки торговых объектов?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- б) дебет счета 43 «Готовая продукция»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- в) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- г) дебет счета 41 «Товары» субсчета 4 «Товары и тара заготовок»,  
кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

10. Какой учетной записью отражается закупка сельскохозяйственных продуктов, оплаченных из подотчетных сумм?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- б) дебет счета 10 «Материалы»,  
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- в) дебет счета 41 «Товары», субсчета 4 «Товары и тара заготовок»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- г) дебет счета 41 «Товары» субсчета 4 «Товары и тара заготовок»,

кредит счета 50 «Касса».

11. На основании какого документа заготовители сдают закупленные у населения сельскохозяйственные продукты на склад заготовительной организации?

*Варианты ответа:*

- а) авансового отчета;
- б) акта о приемки сельскохозяйственных продуктов;
- в) товарной накладной;
- г) товарно-транспортной накладной.

12. Кем осуществляется инвентаризация сельскохозяйственных продуктов и сырья?

*Варианты ответа:*

- а) заготовителем;
- б) товароведом;
- в) инвентаризационной комиссией;
- г) независимой организацией.

В нижеприведенной таблице 26 представлены правильные ответы на вопросы предложенного теста.

Таблица 26 – Результаты тестов

| Номер вопроса             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Правильный вариант ответа | б | г | в | а | а | в | а | в | в | а  | б  | в  |

### **Раздел III. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ТОВАРОВ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ**

**18. Организация бухгалтерского учета товаров и готовой продукции в общественном питании. Формирование цен на покупные товары и продукцию собственного производства**

### ***18.1. Объекты, цель, задачи и организация бухгалтерского учета товаров и готовой продукции***

Общественное питание – предпринимательская деятельность, направленная на производство продукции общественного питания, продажу и организацию потребления продукции общественного питания и товаров с оказанием либо без оказания услуг, связанных с осуществлением общественного питания.

Деятельность организаций общественного питания включает:

- продажу покупных товаров и готовой продукции;
- производство готовой (собственной) продукции;
- обслуживание посетителей (организация досуга).

Таким образом, объекты общественного питания совмещают производственную и торговую деятельность, т. е. производят обеденную продукцию, кулинарные и кондитерские изделия, полуфабрикаты и другую готовую продукцию, осуществляют реализацию продукции собственного приготовления и покупных товаров населению и хозяйствующим субъектам, организуют досуг посетителей.

Контроль за выполнением торговой, производственной и социальной функций в общественном питании невозможен без соответствующей организации бухгалтерского учета.

*Цель бухгалтерского учета товаров и готовой продукции* – получение информации, необходимой для контроля за движением и сохранностью товаров, продуктов, сырья и продукции собственного производства на каждой стадии технологического процесса, а также бухгалтерский учет должен обеспечить получение информации, характеризующей объем деятельности предприятий общественного питания – розничный товарооборот.

В соответствии с постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь «Об утверждении формы государственной отчетности 1-торг (общепит) «Отчет по общественному питанию и указаний по ее заполнению» № 211 от 4 июля 2012 г. юридические лица, имеющие отдельный баланс, осуществляющие общественное питание через торговые объекты организаций общественного пита-

ния составляют статистическую отчетность по форме 1-торг (общепит) «Отчет по общественному питанию». В розничный товарооборот включается стоимость реализованной продукции собственного производства торговых объектов общественного питания и покупных то-

варов населению за наличный расчет или оплаченных по банковским пластиковым карточкам через торговые объекты общественного питания для потребления главным образом на месте, а также юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям за наличный и безналичный расчет для организации питания различных контингентов населения. Стоимость реализованных продукции собственного производства и покупных товаров включается в розничный товарооборот организаций общественного питания по моменту их отпуска. Розничный товарооборот этих организаций отражается в фактических ценах реализации, включающих наценку общественного питания, налог на добавленную стоимость и аналогичные обязательные платежи.

Показатель товарооборота используется для расчета рентабельности продаж, уровня издержек обращения и т. д.

Продукцией собственного производства считаются готовые изделия или полуфабрикаты, полученные в результате полной или частичной кулинарной обработки сырья и продуктов, а также покупные товары, продаваемые без кулинарной обработки.

Исходя из поставленной цели задачей бухгалтерского учета товаров, продуктов и сырья является контроль:

- за поступлением, сохранностью и рациональным использованием сырья, полуфабрикатов и готовых изделий;
- за правильным применением торговой надбавки и наценки общественного питания и установлением продажных цен на покупные изделия, продукцию кухни и кулинарные изделия;
- за своевременным оприходованием выручки от реализации и сдачи ее в банк;
- за выполнением заданий по товарообороту в целом по предприятию и его отдельным объектам;
- за ходом выполнения производственной программы;
- за соблюдением норм вложения сырья, выхода готовой продукции и качеством выпускаемой продукции.

Все организации общественного питания в соответствии с Инструкцией по классификации объектов общественного питания (постановление Министерства торговли Республики Беларусь № 29 от 29 июня 2014 г.) в зависимости от уровня обслуживания, комфортабельности, номенклатуре и качеству предоставляемых услуг подразделяются на классы (люкс, высший, первый) либо не имеют класса.

На классы подразделяются рестораны (кроме ресторанов быстрого обслуживания), кафе (кроме кафе быстрого обслуживания, мини-кафе, летних (сезонных) кафе), бары (кроме мини-баров, купе-баров).



Объекты общественного питания по типам классифицируются на рестораны, кафе, бары, столовые, закусочные, буфеты, кафетерии, кофейни, магазины (отделы) кулинарии, в том числе отделы полуфабрикатов, заготовительные объекты (цехи), в том числе цехи неспециализированные и специализированные (мясной, рыбы, кулинарный, кондитерский и другие).

В зависимости от класса обычно устанавливается уровень наценки, чем выше класс, тем выше наценка. Однако в условиях свободного ценообразования собственник вправе самостоятельно определять порядок формирования и уровень цен с учетом конъюнктуры рынка.

В общественном питании выделяют несколько центров ответственности за сохранность товаров, сырья и продукции собственного производства:

- Кладовая (склад), материально ответственное лицо – кладовщик. Учетная цена товаров – отпускная цена поставщика без НДС или розничная цена без НДС.

- Производство (кухня, производственный цех, кондитерский цех, обеденный зал, склад или экспедиция готовой продукции) материально ответственные лица – заведующий производством, бригада поваров, мастер цеха и его бригада, заведующий экспедицией. Учетной ценой является розничная цена объекта общественного питания, включающая в себя следующие элементы: покупная цена сырья + торговая надбавка (ограниченная по перечню товаров или неограниченная) (в процентах) + наценка общественного питания (ее размер обычно зависит от типа и класса объекта) (в процентах) + НДС.

- Торговый объект (буфет, магазин кулинария, палатка), материально ответственные лица – буфетчик, продавец, лоточник. Учетной ценой является розничная цена для покупных товаров и розничная цена с наценкой общественного питания на реализацию в данных объектах собственной продукции (готовые изделия собственного производства по ценам калькуляции). Буфеты ресторанов учитывают винно-водочные изделия в розлив по розничным ценам включая наценку.

Товары, продукты, сырье и тара в объектах общественного питания потребительской кооперации учитываются на счете 41 «Товары», субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания». На этом счете и субсчете товары, продукты и готовая продукция отражаются по учетным ценам – отпускным, предельным розничным ценам (ПРЦ), розничным ценам с наценкой общественного питания, а тара – по отпускным или залоговым ценам. Составными элементами учетной цены товаров также является налог на добавленную стоимость (НДС). Учетная цена товаров, продуктов,

готовой продукции зависит от вида товаров, типа и класса объекта общественного питания, организационно-технологических особенностей его функционирования и принятой методики. Порядок применения учетных цен определяется в приказе об учетной политике организации.

Для отражения отклонения учетной цены товаров, продуктов, готовой продукции от фактической цены их приобретения (отпускной или закупочной) применяется счет 42 «Торговая наценка», субсчет 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании». При включении в учетную цену НДС предназначен субсчет 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров, включенный в учетную цену товаров», открываемый к счету 42 «Торговая наценка». Расходы общественного питания по изготовлению собственной продукции, реализации покупных товаров и продукции собственной выработки, а также обслуживанию посетителей учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию», субсчете 3 «Издержки обращения общественного питания». Информация по счетам 41 «Товары», 42 «Торговая наценка» и 44 «Расходы на реализацию» необходима для определения фактической себестоимости имеющихся в остатке и реализованных товаров и продукции собственного производства, т. е. с использованием данных счетов реализован принцип отражения активов по себестоимости.

При наличии в общественном питании обособленных цехов по производству кондитерских изделий, полуфабрикатов и иной продукции, реализуемой преимущественно другим субъектом хозяйствования по отпускным ценам, формируемым на основе себестоимости и норматива рентабельности. В учете применяют счета 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты» и 43 «Готовая продукция». Движение сырья, материалов и готовой продукции в обособленных цехах под отчетом материально ответственных лиц и в текущем учете отражают по установленным ценам (отпускным, ценам калькуляции), в бухгалтерском учете их движение показывают по фактической себестоимости.

По товарам и готовой продукции, которые находятся на складах (кладовых), учет ведется по двум направлениям:

- по материально ответственным лицам – суммовой учет;
- по отдельным товарам по каждому складу или материально ответственному лицу – количественно-суммовой учет.

Продукты, поступившие на кухню (производственный цех) для приготовления обеденной продукции, можно учитывать на счете 20 «Основное производство», отдельном субсчете, но в отличие от промыш-

ленных и сельскохозяйственных предприятий данный субсчет счета 20 «Основное производство» не является калькуляционным, а в данном случае считается инвентарным счетом, т. е. выполняет функцию счета 41 «Товары». По дебету счета 20 «Основное производство» отражают поступление сырья в производство, по кредиту этого счета ведется списание готовой продукции по стоимости сырьевого набора. В организациях потребительской кооперации учет продуктов, тары и готовой продукции ведется на счете 41 «Товары», субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания».

На кухне ведется суммовой учет по материально ответственным лицам (заведующий производством или бригадир поваров).

В кондитерских цехах и цехах по изготовлению полуфабрикатов дополнительно ведется количественно-суммовой учет.

В торговых объектах (буфеты, магазин кулинарии и др.) ведется суммовой учет по материально ответственным лицам.

### ***18.2. Порядок формирования цен в организациях общественного питания***

Порядок формирования цен зависит от вида продаваемых товаров (покупные, собственного производства), а также от типа и класса объекта общественного питания, принятой методики калькулирования продажных цен на продукцию собственного производства и принятой учетной цены.

В соответствии с изменениями, внесенными в Указ Президента Республики Беларусь № 285 от 19 мая 1999 г. «О некоторых мерах по стабилизации цен (тарифов) в Республике Беларусь», и Законом «О ценообразовании» объекты общественного питания (класса «люкс», высший, первый) имеют право самостоятельно определять порядок формирования и уровень продажных цен с учетом конъюнктуры рынка, класса объекта, контингента и уровня обеспеченности посетителей на продукцию собственного производства и покупные товары, реализуемые в розлив и порционно в этих объектах.

При этом наценки, применяемые при формировании цен на продукцию общественного питания, должны обеспечивать возмещение издержек обращения объекта по производству, переработке, реализации, организации потребления, организации досуга посетителей, а также получение прибыли.

Формирование цен на блюда обеденного меню, а также при организации и проведении торжественных мероприятий (банкетов, фур-

шетов, свадеб, корпоративных вечеринок) осуществляется указанными объектами с учетом конъюнктуры рынка и зависит от спроса посетителей на данный вид продукции или услуги.

Цены на продукцию общественного питания в качестве прямых затрат включают только стоимость сырья, остальные элементы (издержки и прибыль) отражаются в ее составе косвенно – через торговую надбавку и наценку общественного питания.

Торговая надбавка предназначена для покрытия расходов, связанных с продажей товара (продукции) в розницу, и получения прибыли от этих операций. В соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь № 200 от 14 декабря 2011 г. «О торговых надбавках на социально значимые товары» установлены ограничения (в процентном выражении) торговой надбавки по отдельным наименованиям товара.

Наценка – важный элемент цены на продукцию общественного питания и наряду с торговой надбавкой предназначена для возмещения издержек производства и обращения и образования прибыли данных организаций.

Покупные товары, не прошедшие кулинарную обработку в объектах общественного питания различных типов и классов (шоколад, конфеты в коробках, зажигалки, сигареты и т. д.), реализуются в них по розничным ценам без наценки общественного питания. Цена рассчитывается следующим образом:

*Цена реализации = Отпускная цена производителя (поставщика) + Торговая надбавка, ограниченная на социально значимые товары по перечню + НДС (по установленной ставке).*

Винно-водочные изделия, продаваемые в розлив, отпускаются порциями по розничным ценам общественного питания включая наценку, причем если стеклопосуда возвратная, то калькулируется порция напитка исходя из его стоимости без стоимости бутылки, а если стеклопосуда невозвратная, то отпускная цена калькулируется исходя из стоимости напитка включая стоимость бутылки:

*Отпускная цена + Торговая надбавка) + Наценка + НДС.*

При калькулировании продажных цен на продукцию собственного производства по стоимости сырьевого набора в расчет принимается стоимость сырья по розничным ценам с учетом наценки общественного питания и НДС. В столовых учебных заведений НДС не применяется на продукцию, реализуемую учащимся, студентам. При этом сырье, продовольственные товары, обороты по реализации которых

облагаются НДС, включаются в расчет цен на продукцию общественного питания по отпускным (закупочным) ценам производителей или импортеров без НДС.

Сырье и продукты, подлежащие технологической обработке, учитывают:

- на распределительных складах общественного питания – по ценам приобретения (отпускным ценам поставщика) без НДС; учетной политикой организации учетной ценой продуктов может быть установлена розничная цена без НДС;

- в кладовых – по розничным ценам без НДС; закупленные у населения сельскохозяйственные продукты – по закупочным ценам; учетной политикой организации могут быть предусмотрены и иные учетные цены: на покупные товары – розничные цены с НДС; на сырье и продукты для приготовления блюд – розничные цены с наценкой общественного питания для производства массовых блюд и НДС;

- в производстве (кухни) – по розничным ценам с установленной наценкой и НДС.

При отпуске кулинарных и кондитерских изделий в собственную розничную сеть применяют торговые скидки. Разница в цене списывается на уменьшение наценки на счете 42 «Торговая наценка», субсчете 3 «Торговая надбавки (скидка, наценка) на товары в общественном питании» и субсчете 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров» в корреспонденции со счетом 41 «Товары», субсчетом 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в общественном питании».

Наценка общественного питания начисляется на розничную (закупочную) цену продуктов и сырья без НДС в момент их поступления в производство (может быть начислена при поступлении в кладовую в соответствии с учетной политикой):

$$\text{Покупная цена включая надбавку поставщика} + \text{Торговая надбавка} + (\text{Наценка общепита с учетом категории}) + \text{НДС} = \text{Розничная цена объекта общественного питания.}$$

Цена на готовую продукцию общественного питания определяется методом калькуляции.

### **18.3. Калькуляция цен на продукцию собственного производства в объектах общественного питания**

Определенный руководителем порядок формирования цен и документального оформления товарных операций закрепляется в учетной политике организации и зависит от типа и класса объекта, организации на предприятии бухгалтерского учета, наличия у юридического лица структурных подразделений и т. д.

При калькулировании цены исчисляется не себестоимость продукции, а ее отпускная стоимость. Расчет ведется в калькуляционной карточке на каждое блюдо или изделие кухни. Нормы вложения сырья приведены в сборниках рецептов, где предусматривается набор продуктов и норма закладки по каждому блюду на 100 порций.

По фирменным блюдам разрабатываются и утверждаются индивидуальные рецепты (технологическая карта) и на них применяются повышенные размеры наценки.

Методика расчета цен на собственную продукцию следующая:

1. Определяется стоимость объема компонента (вида сырья) для приготовления блюд (учетная цена сырья умножается на норму закладки на 100 блюд).

2. Рассчитывается общая стоимость сырьевого набора на 100 блюд путем суммирования частных сумм по всем компонентам.

3. Делением стоимости сырьевого набора на 100 определяют цену 1 блюда и округляют ее по действующим правилам.

Объектам предлагаются три метода формирования продажных (розничных) цен на продукцию общественного питания.

Первый метод – метод формирования цен исходя из стоимости набора сырья или продовольственных товаров в розничных ценах и наценок, определяемых с учетом конъюнктуры рынка. Данный метод является традиционным и применяется в настоящее время большинством объектов различных типов и классов. Продовольственное сырье включается в калькуляцию продажных цен блюд, порций, изделий, полуфабрикатов согласно рецептурам по нормам вложения по продажным ценам сырья или в розничных ценах продовольственных товаров с применением наценки к общей стоимости набора сырья.

В условиях конъюнктуры рынка данный метод актуален при формировании цен в объектах общественного питания (кафе, рестораны, бары, столовые, заготовочные цеха, пиццерии и т. п.), перемещение продовольственного сырья в которые производится из другого структурного подразделения по розничным ценам (торгового зала розничного магазина, склада и т. п.).

Второй метод исключает этап формирования розничных цен, что облегчает и упрощает работу бухгалтера, и подходит для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, имеющих в составе

только объекты общественного питания классов первый, высший, «люкс» (один или несколько) и осуществляющих оприходование продовольственного сырья в ценах приобретения на склад (производство) данного объекта.

В калькуляционную карточку продовольственное сырье включается по ценам приобретения без НДС. К набору сырья в ценах приобретения применяются наценка с учетом конъюнктуры рынка и налог на добавленную стоимость по ставке в соответствии с законодательством.

Рассмотрим на примере порядок формирования цен указанным методом. В данном случае отправной точкой при определении уровня наценки может служить конечная продажная цена блюда (изделия, порции), определенная руководителем объекта общественного питания для меню.

Алгоритм определения размера наценки от обратного при имеющейся цене реализации блюда (порции, изделия) будет выглядеть следующим образом:

$$\text{НОП} = (\text{ПЦ 1 порции} \cdot 100 \text{ порций} \cdot 100 : \\ : (\text{НДС} + 100) : \text{СНС} \cdot 100) - 100),$$

где *НОП* – наценка общественного питания, %;

*ПЦ 1 порции* – продажная цена одной порции блюда, изделия, р.;

*СНС* – стоимость набора сырья в ценах приобретения без НДС, р.

### *Пример*

Руководитель объекта общественного питания определил для меню продажную цену изделия «Мороженое «Шоколадное» в размере 8 000 р. за порцию выходом 100/60 г.

### *Решение*

Освобождаем указанную цену от НДС по ставке 20% и определяем тот размер наценки, при применении которого продажная цена порции мороженого будет составлять 8 000 р. (таблица 27).

Таблица 27 – Калькуляционная карточка № 33 от «30» января 2013 г.

Наименование блюда (изделия) *Мороженое «Шоколадное»*  
 Номер рецептуры по сборнику (номер техкарты) *№ 16 от 30.09.2013*  
 Расчет на количество единиц – 100 порций

| Сырье | Норма вложения, кг | Цена приобретения без НДС, р. за кг | Стоимость, р. (сумма, количество) |
|-------|--------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|
|-------|--------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|

|  |      |        |          |
|--|------|--------|----------|
| Мороженое весовое  | 10,0 | 9 652  | 96 520   |
| Виноград свежий  | 2,56 | 11 558 | 29 588   |
| Апельсины свежие   | 2,98 | 4 231  | 12 608   |
| Ликер «Шоколадный»   | 2,00 | 24 038 | 48 076   |
| Стоимость набора сырья в ценах приобретения без НДС, р.                  |      |        | 186 792  |
| Наценка общественного питания, %   |      |        | 257      |
| Наценка общественного питания $(186\,792 \cdot 257 : 100)$ , р.          |      |        | 480 055  |
| Стоимость набора сырья с наценкой $(186\,792 + 480\,055)$ , р.           |      |        | 666 847  |
| НДС, %   |      |        | 20       |
| НДС $(666\,847 \cdot 20 : 100)$ , р.                                     |      |        | 133 369  |
| Стоимость 100 порций с учетом наценки и НДС $(666\,847 + 133\,369)$ , р. |      |        | 800 216  |
| Продажная цена 1 порции $(800\,216 : 100 \text{ порций})$ , р.           |      |        | 8 002,16 |
| Продажная цена 1 порции с учетом округления, р.                          |      |        | 8 000    |
| Выход порции в готовом виде, г   |      |        | 100/60   |

При калькулировании вторых блюд отдельно калькулируют гарнир и отдельно блюдо. При расчете цены на одно блюдо рассчитывают стоимость полной порции и стоимость полупорции, причем на полупорцию вложения мяса считается как на полную порцию.

Третий метод – метод формирования цен на основе плановой себестоимости с группировкой статей затрат, прибыли (рентабельности) с учетом конъюнктуры рынка и установленных налогов и неналоговых платежей. Отпускная цена рассчитывается следующим образом:

$$\text{Отпускная цена} = \text{Нормативные (фактические) затраты на производство одной единицы по фактическим ценам приобретения} + \text{Плановая рентабельность к затратам} + \text{НДС}.$$

Данный метод успешно применяется при формировании отпускных цен на булочные, хлебобулочные, кондитерские и другие изделия, вырабатываемые специализированными цехами, заготовочными и доготовочными цехами, находящимися в помещениях, обособленных от структурных подразделений объектов общественного питания и розничной торговли, а также на дополнительно предоставляемые населению услуги в зависимости от типа, класса объекта и специфики обслуживаемого контингента потребителей. При такой методике калькуляции затраты на производство собственной продукции учитываются на счете 20 «Основное производство» по статьям затрат «Сырье», «Заработная плата» и др.

В общественном питании указанный метод применяется при условии ведения раздельного учета сырья, осуществления постатейного учета и распределения производственных затрат по видам продукции.

Включение затрат в себестоимость производится в соответствии с принятой учетной политикой, определяющей состав затрат на произ-



водство, переработку, реализацию и организацию потребления продуктов питания с оказанием либо без оказания сопутствующих услуг населению.

## **19. Бухгалтерский учет товаров и тары на складе и в кладовой**

### ***19.1. Документальное оформление и учет поступления и отпуска товаров и тары на складах (в кладовых)***

Документальное оформление поступления товаров и продуктов на распределительный склад общественного питания зависит:

- от способа доставки товаров (самовывоз, централизованная доставка);
- от порядка расчета с поставщиками (предварительная или последующая оплата);
- от вида используемого транспорта (автомобильный, железнодорожный и т. д.).

Документальное оформление приемки товара зависит:

- от места приемки товара (на складе поставщика, от транспортной организации, на складе общепита);
- от вида приемки (по количеству мест; качеству и комплексности).

Приемку осуществляют заведующий складом. На станции железной дороги или складе поставщика доверенное лицо (заведующий складом, экспедитор) организации общественного питания принимает товар по доверенности на получение товарно-материальных ценностей, как и в организациях оптовой торговли (см. тему 2 данного пособия).

Предварительная оплата поставщику за товар осуществляется по платежному поручению на основе предварительной выписки счета поставщиком.

Основные документы, получаемые от поставщика при поступлении товара, – ТН-2 или ТТН-1, а также прилагаемые к ним документы, удостоверяющие качество (сертификат качества и т. д.).

Приемка товаров и тары на распределительном складе по количеству и качеству производится в соответствии с Положением о приемке товаров по количеству и качеству, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1290 от 3 сентября 2008 г. Она осуществляется путем сверки количественных и качественных параметров с данными, указанными в маркировке и сопроводительных

документах, удостоверяющих количество и качество товаров. В случае выявления недостатка товара или его ненадлежащего качества для составления акта приемки вызывается представитель поставщика (продавца). Представитель продавца должен являться для совместной приемки товара в сроки, установленные Положением о приемке товаров по количеству и качеству или договором.

Продавец может уполномочить на участие в приемке товара совместно с покупателем юридическое или физическое лицо, находящееся в месте получения товара. Представитель продавца должен иметь разовое удостоверение или доверенность на право участия в приемке товара по количеству и качеству. В случае отсутствия представителя поставщика в месте нахождения покупателя, при его отказе от участия в приемке, а также при отказе государственного контролирующего органа выделить своего представителя проверка по количеству производится с участием компетентного представителя органа местного самоуправления. Приемка товара может быть осуществлена покупателем односторонне и в случае согласия продавца на одностороннюю приемку товара покупателем без участия его представителей.

Приемку товаров на складе по количеству и качеству заведующий складом производит самостоятельно путем сверки фактического количества (массы) и качества с данными сопроводительных документов поставщика.

При установлении расхождений в количестве поступивших товаров с данными сопроводительных документов поставщика их приемка прекращается, создается комиссия для дальнейшей приемки из представителей покупателя и поставщика или из представителей покупателя и государственных органов (общественности). Комиссия возобновляет приемку товаров и тары и по результатам проверки оформляет акт об установленном расхождении при приемке товаров (продукции) по количеству.

В случае обнаружения несоответствия качества или маркировки поступившего товара требованиям нормативно-технической документации, договору либо данным, указанным в сопроводительных документах, покупатель приостанавливает одностороннюю приемку и возобновляет ее с участием представителя продавца, а в случае его отсутствия – представителя органа, осуществляющего государственный контроль качества товаров. Приемка товаров по качеству и комплектности оформляется актом приемки товара по качеству и комплектности. Акты подписываются должностными лицами, участво-

вавшими в приемке товаров, и утверждаются директором объединения общественного питания. На основании актов предъявляются претензии и к поставщикам (продавцам) товаров на суммы недостач или ущерба от понижения качества товаров по их вине.

Отпуск товаров, продуктов и тары со склада в буфеты, кладовые торговых объектов общественного питания, магазины и другие торговые объекты производят на основании поступивших от них заказов и заявок. На отпускаемые товары, продукты и тару оформляется товарно-транспортная накладная формы ТТН-1 или товарная накладная формы ТН-2. Отпуск продуктов в производство осуществляется исходя из расчета необходимого количества сырья для изготовления блюд и кулинарных изделий, предусмотренных планом-меню на день или на несколько дней с учетом имеющихся остатков продуктов у заведующего производством.

Основание для отпуска товара и тары со склада на другие объекты общественного питания – требования, составляемые исходя из потребностей производства (кухни), расчет потребности сырья и продуктов на день, смену, на кухню или в производственный цех. Расчет потребности продуктов на кухне осуществляется по меню.

С целью сокращения документооборота в организациях общественного питания выписывают дневные заборные листы в двух экземплярах. Перемещение и передача ценностей в пределах одной организации оформляется заборным листом (ведомостью), на основании итогов которых выписывается накладная ТН-2. Внутренний отпуск товаров на кухню объекта общественного питания заведующий складом оформляет накладной ТН-2 в двух экземплярах, а при отправке автотранспортом накладной ТТН-1, составляемой в четырех экземплярах.

При возврате тары от отдельных объектов общественного питания на склад и со склада поставщикам материально ответственное лицо, отпуская тару, выписывает ТТН-1. В свою очередь, на принятую тару поставщик выписывает приемный акт и свою накладную ТН-2.

В качестве учетной цены в кладовой может применяться покупная цена без НДС или розничная цена без НДС. Товары и продукты в кладовых объектов общественного питания учитываются по розничным ценам, если материальная ответственность в кладовых и в объектах общественного питания, при которых они созданы, совмещена. Товары, на которые применяются предельные розничные цены, в объектах общественного питания учитываются без применения зачетного метода учета НДС с выделением суммы НДС из суммы торговой скидки при оприходовании этих товаров.

Учет товаров и тары ведется в кладовой и осуществляется на счете 41 «Товары», субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тары в объектах общественного питания». Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам учитывается на счете 18, субсчете 3 «НДС по приобретенным товарам». Для учета торговой надбавки и наценки предназначен счет 42, субсчет 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании».

При учете товаров по покупным ценам методика учета операций склада (кладовой) общественного питания во многом идентична методике учета товаров и тары на складе оптовых организаций. Основная корреспонденция счетов бухгалтерского учета поступления и выбытия товаров, продуктов и тары на складе отражена в таблице 28.

**Таблица 28 – Корреспонденция счетов бухгалтерского учета поступления и выбытия товаров и тары на складе**

| Содержание операции  | Основание (первичный документ)   | Корреспонденция счетов                         |                    |
|--|--|--|--------------------|
|  |  | Дебет  | Кредит             |
| <p><i>Операция 1.</i> Товары и продукты учитываются по отпускным ценам без налога на добавленную стоимость:</p> <p>стоимость фактически поступивших товаров по отпускным ценам без НДС (по предельным розничным ценам минус торговую скидку), стоимость стеклопосуды по залоговым ценам без НДС, стоимость поступившей тары по договорными ценам</p> | Договор, товарно-транспортная накладная формы ТТН-1, товарная накладная формы ТН-2 | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 60, субсчет 1 |
| торговая скидка на поступившие товары, учитываемые по предельным розничным ценам   | ТТН-1, ТН-2  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 42, субсчет 3 |

Продолжение таблицы 28

| Содержание операции  | Основание (первичный документ)  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|---|------------------------|--------------------|
|  |   | Дебет                  | Кредит             |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме   | ТТН-1, ТН-2   | Счет 18, субсчет 3     | Счет 60, субсчет 1 |
| Предъявлена претензия транспортной организации (поставщику) на сумму недостачи, порчи товаров по отпускным ценам поставщика с налогом на добавленную стоимость (при предельной розничной цене без учета торговой скидки) при условии предвари- | Коммерческий акт (акт об установленном расхождении при приемке товаров) | Счет 76, субсчет 3     | Счет 60, субсчет 1 |

|  |   |  |   |
|--|---|--|---|
| тельной оплаты поставщику  |   |  |   |
| Выявлена при приемке товаров их недостача (по вине получателя или в пределах норм естественной убыли в пути) по отпускным ценам поставщика без налога на добавленную стоимость (по предельным розничным ценам без учета торговой скидки) | Акт об установленном расхождении при приеме товаров | Счет 94  | Счет 60, субсчет 1  |
| Дебет счета 41, субсчета 3 – учетная стоимость товаров, тары, оприходованных материально ответственным лицом (заведующим складом, кладовщиком)   |   |  | Кредит счета 60, субсчет 1 – сумма к оплате по счету поставщика |
| <i>Операция 2.</i> Списана за счет торговой организации недостача товаров в пределах нормируемых товарных потерь (боя) при транспортировке (по отпускным ценам поставщика без НДС; по предельным ценам без торговой скидки)              | Бухгалтерская справка-расчет                        | Счет 44, субсчет 3                             | Счет 94   |
| <i>Операция 3.</i> Отнесена на экспедитора организации общественного питания недостача (порча) товаров по его вине: по отпускным ценам поставщика без НДС; по предельным ценам без торговой скидки                                       | Приказ (распоряжение)                               | Счет 73, субсчет 2                             | Счет 94   |
| разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и покупной стоимостью недостающих товаров   | Бухгалтерская справка-расчет                        | Счет 73, субсчет 2                             | Счет 90, субсчет 7  |
| <i>Операция 4.</i> Включены в отпускную цену товаров расходы организации общественного питания по доставке их до пункта, указанного в договоре, по тарифам без налога на добавленную стоимость   | Договор, ТТН-1                                      | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 60   |

#### Окончание таблицы 28

| Содержание операции  | Основание (первичный документ) | Корреспонденция счетов                         |                                |
|--|--------------------------------|--|--------------------------------|
|  |                                | Дебет  | Кредит                         |
| <i>Операция 5.</i> Оприходованы зелень, укроп и другие продукты, закупленные из подотчетных сумм по закупочным ценам | Закупочный акт, ТН-2           | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 71                        |
| <i>Операция 6.</i> Отпущены товары, продукты и тары в торговую сеть, повару столовой и другим центрам материальной   | Заборный лист, ТН-2, ТТН-1     | Счет 41, субсчет 3, аналитиче-                 | Счет 41, субсчет 3, аналитиче- |

|   |                            |  |   |
|---|----------------------------|--|---|
| ответственности (по учетным ценам склада, кладовой – покупной без НДС)  |                            | ский счет «Другие объекты»                     | ский счет «Склад»                                       |
| <i>Операция 7.</i> Возвращена на склад (кладовую) из других объектов общественного питания порожняя тара  | ТН-2, ТТН-1                | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» |
| <i>Операция 8.</i> Возвращены на склад продукты и тары из буфета, бара и других торговых объектов (по учетным ценам торговых объектов – розничным ценам с НДС):<br>стоимость товаров по розничным ценам с НДС   | Заборный лист, ТН-2, ТТН-1 | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» |
| налог на добавленную стоимость, включенный в розничную цену (сторнировочная запись)   |                            | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 42, субсчет 5                                      |
| торговая скидка (наценка) на поступившие товары (сторнировочная запись)   |                            | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 42, субсчет 3                                      |
| Отражена торговая надбавка на поступившие товары в кладовую объекта общественного питания   | Расчет                     | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» | Счет 42, субсчет 3                                      |
| Примечание – В кладовых при ресторанах, кафе, производственных цехах при обособленной материальной ответственности у кладовщика товары и продукты могут учитываться по розничной цене без НДС, потому при их оприходовании кроме рассмотренных выше учетных записей всегда отражается торговая надбавка на фактическое поступление товаров. |                            |  |   |

#### *Отчетность материально ответственных лиц*

В установленные сроки заведующий складом составляет отчет о движении товаров и тары по складу (или товарный отчет). В зависимости от количества совершаемых операций отчет может составляться ежедневно или один раз за неделю. Периодичность представления отчетности по складу определяется в учетной политике организации общественного питания.

Отчет о движении товаров и тары по складу составляется в двух экземплярах. В его приходную часть записывают данные из первич-

ных документов на поступление товаров и подсчитывают общую сумму оприходованных товаров и тары за отчетный период. В расходной части отчета на основании первичных документов отражают выбытие (отпуск) товаров и подсчитывают общую сумму расхода товаров и тары. В приходной и расходной частях отчета поступление и выбытие товаров отражают в одной и той же оценке. По общему итогу устанавливаются учетные остатки товаров и тары на конец отчетного периода.

В организациях общественного питания, где первичный учет автоматизирован, отчет о движении товаров и тары по складу составляется в автоматическом режиме на основании сформированных оператором документов на поступление и выбытие товаров и тары, а также данных об их остатках на начало отчетного периода. Заведующий складом проверяет сформированный отчет, подписывает его и вместе с первичными документами сдает в бухгалтерию для проверки и хранения. Второй экземпляр отчета с подписью бухгалтера о приемке и проверке остается у заведующего складом.

#### *Организация складского учета товаров и тары*

Заведующий складом должен вести складской учет товаров. Широкое распространение получил оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета сырья, товаров и тары организаций общественного питания. При его использовании на складе организуют сортовой учет товаров по наименованиям, сортам и ценам (номенклатурным номерам). Сортový учет товаров, продуктов и тары заведующий складом (кладовщик) ведет в товарной книге или на карточках складского учета. На каждое наименование и сорт товара (с учетом цены) открывается одна или несколько страниц в товарной книге или карточка складского учета. Записи в этих регистрах производятся ежедневно на основании первичных приходных и расходных документов. В сроки, установленные в учетной политике организации, заведующий складом (кладовщик) составляет сальдовую ведомость, в которой указывает данные по наименованиям сырья, товаров, тары, а также вписывает сведения об их остатках по количеству, цене и сумме на соответствующие даты. Товарная книга (или карточки складского учета) вместе с сальдовой ведомостью и товарным отчетом сдают в бухгалтерию для проверки. В таком случае в бухгалтерии ведут учет товаров, продуктов и тары только в суммовом выражении.

При организации автоматизированных рабочих мест, в том числе и на распределительном складе, необходимость ведения книг и карточек количественно-суммового учета отпадает. Машинная база данных

позволяет иметь ежедневную оперативную информацию об остатках товаров, продуктов и тары на складе, а также об их движении.

## **20. Бухгалтерский учет выпуска и реализации продукции собственного производства**

Материальная ответственность за продукты и готовую продукцию на кухне возлагается на заведующего производством или бригаду поваров. Если раздаточная выделена отдельным центром ответственности, то материальную ответственность за готовую продукцию и покупные товары несет бригада работников раздаточной. Обязанности кассира может выполнять один из членов бригады или буфетчик. Буфетчик может входить в бригаду или нести индивидуальную материальную ответственность.

Материально ответственные лица (заведующий производством или бригада) учитывают продукты по розничным ценам с наценкой общественного питания и налогом на добавленную стоимость. Учет сырья на кухне ведется в суммовом выражении. Для контроля за сохранностью и использованием сырья на кухне осуществляется нормирование его закладки на 100 блюд и выхода готовой продукции. Службы технолога, бухгалтеры и экономисты систематически контролируют соблюдение норм вложений, анализируют сохранность и правильность использования сырья на кухне. Важную роль в контроле за сохранностью и правильным использованием продуктов на кухне играет правильная организация документального оформления движения сырья и готовой продукции.

### *Документальное оформление поступления продуктов на кухню (в производство)*

Документальное оформление поступления продуктов на кухню в основном зависит от источника его поступления. Продукты поступают на кухню (в производство) из кладовой (распределительного склада), от поставщиков, собственного подсобного хозяйства, а также от собственной закупки у населения на рынке.

Заведующий производством или бригадир поваров при приемке поступивших продуктов проверяет их количество и качество. Приемка продуктов производится в соответствии с положением о приемке товаров по количеству и качеству. При поступлении продуктов непосредственно из производства проверяется наличие удостоверений о



качестве и отметок о прохождении радиологического и ветеринарного контроля.

Поступившее сырье на кухне должно быть оприходовано по розничным ценам с наценкой (в зависимости от типа и класса объекта) и НДС.

Сырье на кухню поступает ежедневно на основании плана-меню. Накануне рабочего дня (смены) заведующий производством производит расчет суточной потребности сырья по нормам и заполняет заказ-требуется на отпуск продуктов из кладовой, который утверждает руководитель организации. Из кладовой сырье и товары на производство отпускаются в пределах суточной потребности исходя из плана-меню и имеющихся запасов на начало дня.

Основание для оприходования сырья (продуктов) на производстве – экземпляр товарной накладной с подписями заведующего складом (кладовщика) и заведующего производством (бригадира, а в случае коллективной (бригадной) материальной ответственности – члена бригады).

Оприходование продуктов, поступивших непосредственно от поставщиков, осуществляется по товарно-транспортной накладной, выписанной поставщиком, с проставлением штампа объекта общественного питания (получателя) и подписи лица, принявшего товар. Расчет розничных цен получателем товара производится на отдельном бланке (реестре), который прилагается к товарной (товарно-транспортной) накладной.

При отсутствии склада оприходование сельскохозяйственной продукции (зелень, укроп и другие продукты), закупленной за наличный расчет, осуществляется на основании закупочного акта, который прилагается к товарному отчету материально ответственного лица.

#### *Документальное оформление отпуска и продажи продукции собственного производства*

Документальное оформление отпуска готовой обеденной продукции с кухни зависит от того, кому отпускается продукция, а при внутреннем перемещении зависит и от организации материальной ответственности работников общественного питания.

Отпуск готовой продукции с кухни на раздачу в обеденный зал при совмещенной материальной ответственности фиксируется в журнале учета отпуска продукции на раздаче, где осуществляется оперативный учет готовых изделий, переданных из производства на раздачу.

При раздельной материальной ответственности кухни и раздачи отпуск готовых изделий из производства (кухни) в другие структурные подразделения, а также другим объектам общественного питания (буфеты, кулинария) оформляется, как правило, дневным заборным

листом в двух экземплярах, с последующей выпиской товарной накладной.

Отпуск готовых изделий из кухни в буфеты, розничную торговую сеть и другим подразделениям данного объекта общественного питания, а также в раздаточную оформляется дневными заборными листами или товарными накладными. Отпуск собственной продукции другим объектам общественного питания, находящимся на одном балансе, оформляется накладной ТН-2, которая выписывается в том случае, если производство (кухня) и объект-получатель продукции территориально не отделены друг от друга.

Дневной заборный лист, выписанный бухгалтером (два экземпляра под копирку) на каждое материально ответственное лицо, получающее продукцию из производства (кухни), подписывается главным бухгалтером и директором объекта общественного питания (или уполномоченными лицами), регистрируется в специальном журнале и под расписку в нем передается заведующему производством (бригадиру).

При отпуске продукции из кухни заведующий производством (бригадир) или лицо, им на то уполномоченное, проставляет в отдельной графе заборного листа время отпуска и количество переданных блюд (продукции).

Заборный лист заполняется в двух экземплярах (под копирку). Оба экземпляра этого документа подписываются в соответствующей графе, фиксирующей очередной отпуск, заведующим производством (бригадиром) и лицом, получившим продукцию. Первый экземпляр заборного листа находится у лица, получающего изделия кухни, второй у заведующего производством (бригадира). По окончании рабочего дня (смены) заборный лист «закрывается», т. е. в нем проставляется количество возвращенных (нереализованных) блюд и изделий, подсчитывается итоговое количество отпущенной продукции, определяется стоимость ее по учетным ценам производства и по ценам фактической реализации. Все суммы вносятся прописью.

Заборный лист подписывается заведующим производством (бригадиром) и лицом, получившим готовые изделия. Первый экземпляр заборного листа передается лицу, получавшему изделия кухни, второй остается у заведующего производством (бригадира). Заборные листы прикладываются к отчетам соответствующего материально ответственного лица и сдаются в бухгалтерию для проверки.

Если на готовые изделия учетная цена производства (кухни) и продажная цена подразделения, получившего продукцию кухни, не совпадают, то в дневном заборном листе подсчитывают стоимость отпущенной продукции по учетным ценам производства и по отпускным ценам получателя этой продукции. Разница в стоимости списы-

вается на уменьшение (увеличение) наценки и НДС.

В конце дня на количество фактически отпущенных по заборному листу блюд выписывается товарная накладная формы ТН-2.

*Отпуск питания персоналу* объекта общественного питания производится по ведомости на отпуск питания сотрудникам организации, оформленной в установленном порядке. Итоговые данные ведомости на отпуск питания сотрудникам организации служат основанием для составления акта о продаже и отпуске изделий кухни.

Руководитель объекта общественного питания или лица, им на то уполномоченные, обязаны систематически проводить контрольные проверки соответствия фактического количества отпущенных изделий кухни количеству, указанному в дневных заборных листах и товарных накладных. При обнаружении расхождений в количестве фактически отпущенной продукции и количестве, указанном в документе, виновные в этом лица привлекаются к ответственности.

Неизрасходованное сырье в конце дня (смены) возвращается на склад по расходной накладной. Контроль за использованием сырья на кухне осуществляет заведующий производством, технолог отвечает непосредственно за закладку продуктов по нормам, последующий контроль осуществляют ревизоры, как правило, при проведении комплексных проверок или экономист по ценам методом обратной калькуляции.

При этом расход сырья по нормам закладки с учетом количества выпущенных блюд за определенный период определяется путем умножения количества блюд на норму закладки.

Фактический расход сырья определяется следующим образом:

|   |  |   |   |  |
|---|--|---|---|--|
| <i>Фактический<br/>расходсырья<br/>за межжин-<br/>вентариза-<br/>ционный<br/>период</i> | <i>Остаток<br/>на начало<br/>= инвентари-<br/>зационного<br/>периода</i> | <i>Поступление<br/>на основании<br/>первичных<br/>документов<br/>за данный<br/>период</i> | <i>Выбы-<br/>тие за<br/>данный<br/>период</i> | <i>Остаток<br/>на конец<br/>межжинвен-<br/>таризаци-<br/>онного<br/>периода.</i> |
|---|--|---|---|--|

Сопоставление фактического сырья с расходами по норме показывает недостачу сырья или его недовложение по конкретному виду сырья.

*Реализация готовой продукции через обеденный зал*, отпуск другим объектам общественного питания для дальнейшей реализации и оптовая реализация другим субъектам хозяйствования имеет свои особенности в документальном оформлении.

Порядок документального оформления отпуска блюд с раздаточной потребителям в столовых и закусовых, не имеющих официан-

тов, зависит от способа расчетов с посетителями и формы их обслуживания. Оплата покупателей за обеденную продукцию, отпускаемую по методу самообслуживания, может быть предварительной и последующей.

*В столовых, работающих по методу самообслуживания с предварительной оплатой за продукцию,* покупатель оплачивает в кассу деньги и получает от кассира или буфетчика кассовый чек на каждое блюдо. Чеки предъявляются марочнице, осуществляющей отпуск блюд, которая помещает их на наколки по видам блюд (погашает) и отпускает покупателю продукцию. Скомплектованные обеды из нескольких блюд (комплексное обслуживание) отпускаются по одному кассовому чеку или по абонементам и талонам на питание.

В конце дня работники раздаточной производят подсчет чеков и определяют количество, стоимость проданных готовых изделий кухни за наличный расчет по каждому наименованию и общую стоимость реализованных блюд. Последнюю сумму сверяют с показаниями суммирующих счетчиков контрольно-кассового аппарата.

*При самообслуживании с последующей оплатой* расчеты с покупателями осуществляются после отпуска им продукции. Потребитель получает готовую продукцию с раздаточной линии и оплачивает ее стоимость кассиру в конце раздаточной стойки. Кассир-контролер подсчитывает стоимость отпущенных блюд, пробивает по кассовому аппарату чек, погашает его и вручает покупателю для проверки правильности подсчета суммы покупки, а затем производит с ним расчет.

*Абонементы и талоны на питание* обычно выдаются спортсменам, принимающим участие в соревнованиях, донорам в день сдачи крови, участникам собраний, совещаний, конференций и других массовых мероприятий. Организаторы таких мероприятий предварительно оплачивают стоимость питания их участников и согласовывают меню. Покупатели предъявляют талоны марочнице, которая отпускает блюда по специальному меню. В конце рабочего дня марочница подсчитывает количество талонов и стоимость питания по ним.

*При обслуживании юбилейных вечеров, свадеб и банкетов* на заказываемые продукцию и напитки оформляется предварительный заказ. Заказчик вносит в кассу денежный аванс в установленном размере. Аванс обычно уплачивается в размере не менее стоимости заказных холодных закусок. Приемка аванса оформляется приходным кассовым ордером.

В конце рабочего дня (смены) определяется выручка от реализации продукции собственного производства населению за наличный

расчет. В столовых, осуществляющих отпуск продукции посетителям после предварительной ее оплаты, заведующим производством вместе с ответственным работником раздаточной ведется подсчет кассовых чеков, абонементов, талонов и других документов, подтверждающих отпуск продукции посетителям через обеденный зал. По результатам их подсчета составляется *акт на подсчет чеков* в двух экземплярах. Сумму выручки по акту сверяют с данными дневного заборного листа на отпуск продукции из производства в раздаточную.

В столовых, реализующих покупателям продукцию собственного производства по методу самообслуживания с последующей оплатой, составляется акт подсчета продажи и отпуска изделий кухни. Контроль выручки от реализации продукции осуществляется по показаниям счетчиков контрольно-кассового аппарата на линии раздачи.

В акте подсчета продажи и отпуска изделий кухни указывают сумму и количество блюд, проданных за наличные деньги по ценам калькуляции, а также реализованных по абонементам и талонам. Сумма выручки по акту подсчета и продажи изделий кухни сверяется с данными книги кассира-операциониста, дневного заборного листа на отпуск продукции из производства на раздачу или контрольного журнала отпуска продукции на раздачу.

Порядок приемки и оформления предварительных заказов на обслуживание, оказание услуги и используемые при этом формы первичных учетных документов регламентируются Инструкцией о порядке оформления предварительных заказов на обслуживание, оказание услуги в торговых объектах общественного питания, утвержденной постановлением Министерства торговли Республики Беларусь № 7 от 29 февраля 2008 г., а при обслуживании потребителей официантами, барменами – Инструкцией по оформлению и учету счетов при расчетах официантов (барменов) с потребителями в торговых объектах общественного питания, утвержденной постановлением Министерства торговли Республики Беларусь от 31 января 2005 г. № 3.

*В ресторанах, барах и кафе, осуществляющих обслуживание посетителей через официантов*, выделяют следующие центры материальной ответственности:

- за сырье и готовую продукцию на кухне (производстве) отвечает заведующий производством или бригадир поваров;
- за покупные товары в буфете (в баре) – буфетчик или бармен;
- за продукцию и покупные товары, находящиеся в обеденном зале, – официанты;
- за денежную выручку, сданную официантами, полученную от

реализации входных билетов и сувениров, – метрдотель или администратор зала.

Для официантов в торговом зале ресторана (кафе) устанавливаются рабочие столы, а в специально отведенном месте зала контрольно-кассовые аппараты. В кассовом аппарате за официантом закрепляются два счетчика: один для учета реализации изделий кухни, а второй для учета реализации напитков и прочих покупных товаров.

Перед началом рабочей смены метрдотель (администратор зала) совместно с официантами проверяют показания счетчиков контрольно-кассовых суммирующих аппаратов, записывают их в книгу кассира-операциониста и подтверждают своими подписями. Метрдотель вручает каждому официанту ключи от замка привода счетчиков контрольно-кассового аппарата и выдает бланки счетов под расписку в книге учета счетов. Неиспользованные бланки счетов официант возвращает метрдотелю в конце смены, о чем делается отметка в книге учета счетов.

Официант, получив от посетителя заказ, заполняет бланк счета в двух экземплярах под копирку, указывая в нем свою фамилию, дату обслуживания, наименование и количество блюд, напитков и другой продукции, цену за порцию и стоимость одноименных блюд, а затем повторяет заказ посетителю. В случае отказа посетителя от какого-то блюда, внесенного в счет, официант вычеркивает ненужную запись и заверяет исправление своей подписью. При дополнительном заказе, сделанном после подсчета суммы предыдущего заказа, официант открывает новый счет, в котором на первой строке указывает номер счета основного заказа.

На основании заказов производится отпуск собственной продукции официантам. В раздаточной на каждого официанта оформляется ведомость учета отпуска продукции официанту.

Аналогичные ведомости ведутся в буфете ресторана на напитки, сигареты, шоколад и другие покупные товары, отпускаемые официантам по заказам посетителей.

По окончании обслуживания посетителей официант проверяет правильность записей в счете, подсчитывает сумму заказа, ставит свою подпись, отдает первый экземпляр счета заказчику и рассчитывает его. После этого официант пробивает по кассовому аппарату чеки на каждое блюдо. Пробитые по кассовому аппарату чеки официант сдает марочнице на раздаче (по реализованной собственной продукции), буфетчику или бармену (по реализованным покупным товарам). На раздаче (в буфете) чеки погашаются помещением их на наколки по ви-

дам блюд. За рабочий день (смену) на раздаче количество отпущенных официантом блюд и полученных от них чеков должно совпадать.

При ведении ведомости учета отпуска продукции (товаров) официанту на денежную выручку, полученную по счету, официант может пробивать один чек на отпущенную по заказу собственную продукцию, а второй на покупные товары. В ведомости учета отпуска продукции официанту фиксируют количество и стоимость реализованной продукции за день (смену) через обеденный зал ресторана.

На основании копии счетов официант составляет реестр копий счетов, в котором фиксируется общая сумма выручки за обеденную продукцию и покупные товары. По окончании смены реестр копий счетов, ключи от замка привода счетчика кассового аппарата и денежная выручка сдаются метрдотелю (администратору зала). Показания счетчиков контрольно-кассового аппарата официанта на конец смены и сумма сданной выручки фиксируются в книге кассира-операциониста.

В ресторанах (барах) ежедневные показания суммирующих счетчиков контрольно-кассовых аппаратов и учет денежной выручки оформляют актом снятия показаний суммирующих счетчиков. Акт оформляется по каждому аппарату и в нем указываются регистрационный номер контрольно-кассового аппарата, показания счетчиков на начало и конец дня, а также сумма дневной выручки. Акты снятия показаний суммирующих счетчиков подписывают администратор зала и официанты.

В конце смены в раздаточной подсчитываются чеки на продукцию, отпущенную из кухни ресторана в обеденный зал, и составляется акт реализации готовых изделий кухни за наличный расчет. В акте указывают количество и стоимость реализованной продукции за день (смену) по каждому наименованию. Стоимость реализованной продукции по акту должна совпадать с денежной выручкой, зарегистрированной по счетчикам кассовых аппаратов официантов и сданной метрдотелю. Акт о реализации готовых изделий подписывается заведующим производством, метрдотелем и утверждается руководителем объекта общественного питания (ресторана, бара, кафе). По акту с подотчета заведующего производством списывается стоимость реализованной готовой продукции и прилагаются ведомости учета отпуска продукции официантам, а также акты снятия показаний суммирующих счетчиков контрольно-кассовых аппаратов.

*В ресторанах на обслуживание банкетов* практикуют предварительные заказы. Метрдотель (администратор зала) принимает заявку на банкет и оформляет заказ на специальном бланке в трех экземплярах. Заказы – бланки строгой отчетности, которые выдаются метр-

дотелю (администратору зала) под расписку. В заказе в отдельном разделе указываются блюда, оплачиваемые предварительно, и подсчитывается сумма денежного аванса, подлежащего уплате заказчиком. При оплате аванса на всех экземплярах заказа кассир ставит отметку об оплаченной сумме, подпись и печать (штамп).

В день исполнения заказа метрдотель (администратор) вручает один экземпляр заказа официанту, обслуживающему банкет, а второй экземпляр передает в раздаточную.

Официант проводит сервировку стола с подачей предварительно оплаченных холодных закусок. Перед началом банкета официант уточняет у заказчика перечень заказываемых блюд и напитков и вносит уточненные данные в счет. По окончании банкета официант подсчитывает сумму счета, исключает оплаченный аванс, определяет сумму к доплате и рассчитывается с заказчиком. По контрольно-кассовому аппарату пробиваются чеки на отпущенные блюда и напитки.

В акте реализации готовых изделий кухни за наличный расчет в отдельном разделе указывают наименования, количество и стоимость блюд, отпущенных по заказам с предварительной оплатой в кассу. Заказ с отметкой официанта и заведующего производством об его исполнении прилагается к акту реализации готовых изделий кухни за наличный расчет.

Аналогичным образом оформляется отпуск продукции посетителям по заказам, оплаченным организациями безналичным путем.

*В буфете ресторана* в конце смены также подсчитываются чеки и составляется акт реализации покупных товаров через обеденный зал за наличный расчет. На его основании с подотчета буфетчика списываются реализованные товары.

*Документальное оформление операций бара* зависит от организации обслуживания посетителей и наличия собственного производства. В барах, где обслуживание посетителей ведут только официанты, документальное оформление и учет реализации кухонной и буфетной продукции осуществляются в таком же порядке, как и в ресторанах.

В отличие от буфета ресторана бармен может самостоятельно реализовывать напитки, холодные закуски, бутерброды и другую продукцию посетителям и вести с ними расчеты. В оборот по реализации буфетной продукции за наличный расчет включают денежную выручку, полученную непосредственно барменом от продажи товаров через барную стойку, а также отпуск товаров из бара официантам для обслуживания посетителей.



В небольших барах, работающих по методу самообслуживания, отпуск буфетной продукции и изделий кухни посетителям, а также расчеты с ними осуществляет бармен. Отпуск готовой продукции из кухни бармену оформляется дневным заборным листом, а покупных товаров из кладовой – товарной или товарно-транспортной накладной.

В ресторанах, барах и кафе составляется отдельный акт реализации заказных блюд за наличный расчет, в котором указываются стоимость реализованных заказных блюд по ценам калькуляции и по ценам с наценкой общественного питания для производства массовых блюд, а также разница в ценах. Разницы в ценах приходятся под отчет заведующего производством.

### *Отчетность заведующего производством (бригадира)*

В установленные сроки заведующий производством (бригадир поваров) составляет отчет объекта общественного питания в двух экземплярах.

Приходная часть отчета заполняется на основании документов, подтверждающих поступление продуктов в производство из кладовой, от распределительного склада и поставщиков. Продукты приходятся по учетным ценам производства (кухни).

В расходную часть отчета записываются все данные об отпуске и реализации готовых изделий по актам на подсчет чеков, актам реализации изделий кухни за наличный расчет, дневным заборным листам, ведомостям отпуска питания работникам, товарным (товарно-транспортным) накладным на отпуск продукции другим субъектам хозяйствования, актам о бое, ломе, порче, накладным на внутреннее перемещение товаров и другим первичным документам. Стоимость реализованной и отпущенной готовой продукции списывается с подотчета заведующего производством по учетным ценам с установленной наценкой общественного питания.

Первый экземпляр отчета с приложенными к нему приходными и расходными документами сдается в бухгалтерию организации. Вторым экземпляром отчета с распиской бухгалтера о приемке документов остается у заведующего производством (бригадира). К отчету по кухне прилагаются план-меню и ежедневные меню.

При приемке отчета бухгалтер проверяет наличие указанных в нем первичных документов, соответствие их отчетному периоду, правильность оформления документов и точность арифметических подсчетов в них, а также правильность внесения входящих и исчисления исходящих остатков товаров и тары, а также достоверность отраженных операций на поступление и выбытие товаров за отчетный период.

В процессе обработки отчета бухгалтер контролирует обороты по внутреннему перемещению товаров, сырья и готовой продукции между материально ответственными лицами (своевременность списания и оприходование ценностей), производит группировку сумм по приходу и расходу товаров по корреспондирующим счетам и подсчет итогов. По каждому отчету бухгалтер дает письменное заключение по результатам его проверки.

В ходе обработки отчета заведующий производством (повар) ведет учет розничного оборота и оборота по реализации продукции собственного производства. Оборот по реализации собственной продукции отражается в фактических отпускных (продажных) ценах. Данные о выпуске и реализации собственной продукции обобщаются в соответствующих графах отчета. Итоговые данные в отчетах, сгруппированные по корреспондирующим счетам, регистрируются в учетном регистре по счету 41 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания», субсчету 3.

При автоматизированной обработке учетной информации на основании первичных документов, приложенных к отчету заведующего производством (повара), формируется в автоматическом режиме база данных. В соответствии с программой обработки учетная информация группируется по определенным признакам в зависимости от целей управления и выдается пользователю в форме карточки счета, анализа счета и т. п. Выходная информация может быть предоставлена в виде ведомости движения продуктов, товаров и тары по материально ответственным лицам.

## **21. Бухгалтерский учет поступления товаров, продуктов и тары на кухню, выпуска и реализации продукции собственного производства**

На основании проверенных и обработанных отчетов, составленных заведующим производством (поваром), в бухгалтерии организации общественного питания по отдельному аналитическому счету ведут только стоимостной учет товаров и изделий кухни. Натурально-стоимостный учет выпуска и реализации готовой продукции (холодные закуски, первое, второе, третье блюдо ведут оперативным путем на основании первичных документов (актов на подсчет чеков, актов на выпуск продукции и др.).

Бухгалтерский учет товаров, продуктов, готовой продукции и тары в подотчете у повара (заведующего производством) ведут на счете 41 «Товары», субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в

объектах общественного питания». Сальдо счета всегда дебетовое и показывает стоимость остатков продуктов, сырья и нереализованных готовых изделий, находящихся на кухне. По дебету счета отражают стоимость сырья, продуктов, поступивших на кухню по розничным ценам общественного питания. На регулирующем пассивном счете 42 «Торговая наценка», субсчете 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» учитывают торговую надбавку, скидку, наценку на товары. На субсчете 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров» данного счета отражают налог на добавленную стоимость в цене товаров. Оборот же по реализации собственной продукции учитывают на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчете 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету поступления товаров, продуктов, выпуска из производства (кухни) и реализации готовой продукции приведена в таблице 29.

**Таблица 29 – Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету поступления товаров, продуктов, выпуска из производства (кухни) и реализации готовой продукции**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 1.</i> Поступление товаров, продуктов и тары от поставщиков Республики Беларусь, учитываемые на кухне по розничным ценам объекта общественного питания:<br>стоимость фактически поступивших товаров по отпускным ценам без НДС, стоимость стеклопосуды по залоговым ценам без НДС, стоимость поступившей тары по договорным ценам | Счет 41, субсчет 3     | Счет 60            |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме  | Счет 18, субсчет 3     | Счет 60            |
| сумма торговой надбавки и наценки на поступившие от поставщиков товары  | Счет 41, субсчет 3     | Счет 42, субсчет 3 |
| сумма налога на добавленную стоимость, включенного в сформированную розничную цену  | Счет 41, субсчет 3     | Счет 42, субсчет 2 |

Продолжение таблицы 29

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |        |
|--|------------------------|--------|
|  | Дебет                  | Кредит |
| <i>Операция 2.</i> Поступление товаров, продуктов и тары от поставщиков Республики Беларусь, учитываемых на кухне по предельным розничным ценам: |                        |        |

|  |                    |                    |
|--|--------------------|--------------------|
| стоимость фактически поступивших товаров по предельным розничным ценам за вычетом торговой скидки, стоимость поступившей тары по договорным ценам  | Счет 41, субсчет 3 | Счет 60            |
| сумма полученной от поставщика торговой скидки на поступившие товары, учитываемые по предельным розничным ценам, минус сумма НДС, выделенная из торговой скидки  | Счет 41, субсчет 3 | Счет 42, субсчет 3 |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенная из суммы торговой скидки   | Счет 41, субсчет 3 | Счет 42, субсчет 5 |
| <i>Операция 3.</i> Поступление товаров, продуктов и тары от поставщиков Республики Беларусь, учитываемых на кухне по розничным ценам объекта общественного питания в случае обнаружения при их приемке недостачи:  |                    |                    |
| стоимость фактически поступивших товаров по отпускным ценам без НДС, стоимость стеклопосуды по залоговым ценам без НДС, стоимость поступившей тары по договорным ценам   | Счет 41, субсчет 3 | Счет 60            |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме   | Счет 18, субсчет 3 | Счет 60            |
| стоимость недостающих продуктов, сырья в пределах норм естественной убыли при транспортировке и (или) сумма потерь от боя, лома, порчи товаров при транспортировке в пределах установленных норм (по покупным ценам без НДС)   | Счет 94            | Счет 60            |
| стоимость недостающих продуктов, сырья сверх норм естественной убыли и (или) сумма потерь от боя, лома, порчи товаров при транспортировке сверх установленных норм, если недостача произошла по вине поставщика или транспортной организации (по покупным ценам с НДС)   | Счет 76, субсчет 3 | Счет 60            |
| стоимость недостающих продуктов, сырья сверх норм естественной убыли и (или) сумма потерь от боя, лома, порчи товаров при транспортировке сверх установленных норм, если недостача произошла по вине материально ответственного лица (экспедитора общественного питания) или в момент приемки причина недостачи не установлена (по покупным ценам с НДС) | Счет 94            | Счет 60            |
| Отражение суммы недостач при отказе судом во взыскании суммы потерь с поставщика или транспортной организации (по покупным ценам с НДС)  | Счет 94            | Счет 76, субсчет 3 |

Продолжение таблицы 29

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |         |
|---|------------------------|---------|
|   | Дебет                  | Кредит  |
| Списание суммы недостач и потерь за счет организации общественного питания при отказе судом в иске вследствие необоснованности иска, или отсутствия | Счет 90, субсчет 10    | Счет 94 |

|  |  |  |
|--|--|--|
| конкретных виновников недостачи  |  |  |
| Отражение задолженности материально ответственного лица, по вине которого произошла недостача (по ценам приобретения без НДС)  | Счет 73, субсчет 2                             | Счет 94  |
| Отражение задолженности материально ответственного лица в сумме разницы между учетной и взыскиваемой стоимостью в соответствии с решением руководителя организации   | Счет 73, субсчет 2                             | Счет 90, субсчет 7                             |
| Погашение задолженности материально ответственного лица (внесена в кассу организации или удержана из заработной платы)   | Счет 50, Счет 70                               | Счет 73, субсчет 2                             |
| По дебету счета 41, субсчета 3 формируется учетная стоимость товаров, продуктов в корреспонденции с кредитом счета 42 «Торговая наценка», субсчета 3 «Торговая надбавка» (скидка, наценка) на товары в общественном питании – на сумму торговой надбавки и наценки в установленном размере; счета 42 «Торговая наценка», субсчета 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров» – на сумму НДС, включенного в сформированную розничную цену объекта общественного питания. |  |  |
| <i>Операция 4.</i> Поступление товаров, продуктов и тары со склада вышестоящей организации, учитываемых на кухне по розничным ценам объекта общественного питания:<br>стоимость фактически поступивших товаров по учетным ценам склада (покупным ценам без НДС), стоимость стеклопосуды по залоговым ценам, стоимость поступившей тары   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» |
| сумма торговой надбавки и наценки на поступившие товары  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3                             |
| сумма налога на добавленную стоимость, включенного в сформированную розничную цену товаров, продуктов  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 5                             |
| <i>Операция 5.</i> Поступление товаров, продуктов и тары со склада вышестоящей организации, учитываемых на кухне по розничным ценам объекта общественного питания:<br>стоимость фактически поступивших товаров по учетным ценам склада (покупным ценам без НДС), стоимость стеклопосуды по залоговым ценам, стоимость поступившей тары   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» |

Продолжение таблицы 29

| Содержание операции                                     | Корреспонденция счетов                         |                    |
|---|--|--------------------|
|   | Дебет  | Кредит             |
| сумма торговой надбавки и наценки на поступившие товары | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3 |
| сумма налога на добавленную стоимость,                  | Счет 41, субсчет 3,                            | Счет 42,           |

|  |  |   |
|--|--|---|
| включенного в сформированную розничную цену товаров, продуктов   | аналитический счет «Кухня»                     | субсчет 5                                     |
| <i>Операция 6.</i> Поступление товаров, продуктов и тары со склада вышестоящей организации, учитываемых на кухне по предельным розничным ценам объекта общественного питания:<br>стоимость фактически поступивших товаров по учетным ценам склада (предельным розничным ценам), стоимость поступившей тары | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 41, субсчет 3 аналитический счет «Склад» |
| сумма торговой скидки без НДС на поступившие товары  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3                            |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенного из торговой скидки по установленной ставке  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 5                            |
| <i>Операция 7.</i> Поступление товаров, продуктов при их закупке на рынке из подотчетных сумм:<br>стоимость поступивших товаров по закупочным ценам  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 71                                       |
| сумму наценки на поступившие товары  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3                            |
| сумма налога на добавленную стоимость, включенного в розничную цену объекта общественного питания  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 5                            |
| <i>Операция 8.</i> Поступление товаров, продуктов от собственного подсобного хозяйства:<br>стоимость поступивших товаров по отпускным ценам  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 43                                       |
| сумма торговой надбавки (наценки) на поступившие товары  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3                            |
| сумма налога на добавленную стоимость, включенного в розничную цену объекта общественного питания  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 5                            |
| <i>Операция 9.</i> Дооприходование разниц в ценах при выполнении заказных блюд:<br>сумма налога на добавленную стоимость (разница в ценах между стоимостью заказного блюда на расчетную ставку НДС)  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 5                            |

Продолжение таблицы 29

| Содержание операции             | Корреспонденция счетов                         |                    |
|---------------------------------|--|--------------------|
|                                 | Дебет  | Кредит             |
| сумма повышения наценки без НДС | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня» | Счет 42, субсчет 3 |

|  |   |  |
|--|---|--|
| <p><i>Операция 10.</i> При внутреннем отпуске продукции собственного производства с более высокой наценочной категории в более низкую, разница в ценах списывается в обратном порядке:</p> <p>с подотчета повара стоимость продукции по высокой наценочной категории</p> | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Высокая категория» |
| сумма налога на добавленную стоимость (разница в ценах ставку НДС : 100 + ставка НДС) (сторнировочная запись)  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 5   |
| сумма разницы в наценке без НДС (сторнировочная запись)  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 3   |
| <p><i>Операция 11.</i> Передача продукции кухни в бары, буфеты и другие объекты общественного питания, находящиеся на одном балансе:</p> <p>стоимость готовой продукции по розничным ценам объекта общественного питания, если они совпадают</p>                         | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня»             |
| сумма разницы в ценах в стоимости готовых изделий по учетным ценам розничной сети и производства без НДС, если учетная стоимость производства выше учетной цены в торговой сети (сторнировочная запись)  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 3   |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенного из разницы в стоимости изделий (сторнировочная запись)  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 5   |
| сумма разницы в ценах в стоимости готовых изделий по учетным ценам розничной сети и производства без НДС, если учетная стоимость производства ниже учетной цены в торговой сети:   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 3   |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенного из разницы в стоимости изделий  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Другие объекты» | Счет 42, субсчет 5   |
| <p><i>Операция 12.</i> Отражение стоимости продукции собственного производства, отпущенной из кухни (производства) в лабораторию для проведения соответствующих анализов:</p>  |   |  |

Окончание таблицы 29

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |  |
|--|------------------------|--|
|  | Дебет                  | Кредит                                 |
| стоимость готовой продукции по розничным ценам объекта общественного питания | Счет 76, субсчет 9     | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет |

|   |   |  |
|---|---|--|
|   |   | «Кухня»  |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенного из наценки и надбавки (сторнировочная запись)  | Счет 76, субсчет 9  | Счет 42, субсчет 5   |
| сумма наценки общественного питания и торговой надбавки без налога на добавленную стоимость (сторнировочная запись)   | Счет 76, субсчет 9  | Счет 42, субсчет 3   |
| Списание стоимости продукции, израсходованной на проведение анализов, при получении положительных результатов (по ценам приобретения)   | Счет 44, субсчет 3  | Счет 76, субсчет 9   |
| Списание стоимости продукции, израсходованной на проведение анализов, при получении отрицательных результатов (по ценам приобретения)   | Счет 90, субсчет 10   | Счет 76, субсчет 9   |
| <i>Операция 13.</i> Передача сырья, продуктов, готовой продукции от одного материально ответственного лица (бригадира) другому при раздельной материальной ответственности. Запись ведется по разным аналитическим счетам по учетным ценам кухни (производства) | Счет 41, субсчет 3 + центр материальной ответственности, получивший продукцию | Счет 41, субсчет 3 – центр материальной ответственности, отпустивший продукцию |
| Списание реализованной собственной продукции через обеденный зал, если выручку принимает буфетчик   | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Буфетчик»                            | Счет 41, субсчет 3 – аналитический счет «Кухня»                                |
| <i>Операция 14.</i> Отражение реализации продукции собственного производства и покупных товаров (по ценам отпуска потребителям) при совмещенной материальной ответственности:<br>за наличный расчет   | Счет 50   | Счет 90, субсчет 1   |
| расчеты банковскими карточками  | Счет 57   | Счет 90, субсчет 1   |
| абонеменами, талонами, оплаченными ранее  | Счет 62, субсчет 1  | Счет 90, субсчет 1   |
| отпуск обедов своим работникам (за минусом наценки общественного питания)   | Счет 70   | Счет 90, субсчет 1   |
| другим субъектам хозяйствования по безналичному расчету   | Счет 62   | Счет 90, субсчет 1   |
| отражение суммы скидок предоставленных покупателям (сторнировочная запись)  | Счет 90, субсчет 4  | Счет 42, субсчет 3   |
| Списание стоимости реализованных товаров  | Счет 90, субсчет 4  | Счет 41, субсчет 3, субсчет «Кухня»  |

## **22. Особенности документального оформления и бухгалтерский учет сырья и готовой продукции в производственных цехах общественного питания**



Документальное оформление, контроль и учет сырья, а также готовой продукции в производственных цехах общественного питания зависят от технологии производственного процесса и организации материальной ответственности.

Согласно учетной политике организации в цеху сырье может учитываться по покупным или розничным ценам без НДС, как правило, при раздельной материальной ответственности за сырье или готовую продукцию, по розничной цене объекта общественного питания (с наценкой) при совмещенной материальной ответственности за сырье и готовую продукцию.

Работа кондитерских цехов регламентируется ежедневным плановым заданием по выпуску продукции в натуральных измерителях. Перед составлением сметы исходя из запасов сырья заявок и возможностей для производства готовых изделий заведующий кондитерским цехом (мастер-кондитер) составляет наряд-заказ на изготовление изделий, где указывается их ассортимент и количество. Он выписывается в трех экземплярах, один из которых остается заведующему кондитерским цехом (кондитеру) для выполнения заказа, второй – бухгалтеру для расчета потребности сырья и контроля за его расходом, третий с отметкой о выполнении производственного задания и табелем работы бригады – бухгалтеру для расчета заработной платы.

На основании наряда-заказа заведующий кондитерским цехом составляет расчет нормативной потребности в сырье в трех экземплярах. Один остается в бухгалтерии для контроля за расходом сырья, второй передается заведующему кондитерским цехом, третий кладовщику и служит основанием для отпуска сырья в производство по расходной накладной, выписываемой кладовщиком в двух экземплярах. Если какой-либо вид сырья отсутствует, то допускается замена его другим равноценным, с отметкой в наряде-заказе.

Из кладовой по накладной периодически отпускаются специи, красители, эссенции и другие вспомогательные материалы.

В кондитерских цехах, работающих в две-три смены с несколькими бригадами, составляется сводный наряд-заказ.

Сдача готовых изделий в кладовую и приемка-передача полуфабрикатов (заготовок) между бригадами отражаются в наряде-заказе.

При выявлении отклонений фактического выпуска продукции от планового, составляется акт об установленных отклонениях в выпуске продукции, по которому производится перерасчет расхода сырья по нормам с отражением его в учете, и устанавливаются причины возникновения данных отклонений.

Изготовленные кондитерские изделия по заборному листу следуют в экспедицию или сразу на реализацию (на раздачу в столовую, буфеты, магазины кулинарии и другие объекты общественного питания). В первичных документах указывается номер наряда-заказа, по которому изготавливаются изделия.

В товаросопроводительных документах на отпуск кондитерских изделий указывают две цены: учетную цену кондитерского цеха (экспедиции) и цену объекта, получающего продукцию. Разница в ценах списывается на увеличение (уменьшение) наценки общественного питания и включенного в учетную цену НДС.

Изготовленные изделия передаются в кладовую или экспедицию готовых изделий по дневным заборным листам или товарной накладной. Отпуск кондитерских изделий своим объектам и другим субъектам оформляют накладные ТТН-1 или ТН-2.

Списание сырья, израсходованного на изготовление изделий, производится по фактическим затратам, но не выше установленных норм. Для выявления отклонений составляется контрольный расчет расхода сырья по нормам на фактический объем изготовленных и отпущенных кондитерских изделий за межинвентаризационный период. Для этого ежемесячно заполняется отчет о движении сырья в производстве и проводится инвентаризация остатков сырья в кондитерском цехе на первое число месяца. В отчете на основании заборных листов показывается поступление сырья по наименованиям в учетных ценах, а также остатки на начало и конец отчетного периода и возврат неизрасходованного сырья на склад. Остаток на конец отчетного периода контролируют путем проведения инвентаризации в сроки, установленные руководителем организации (часто при смене бригады).

С учетом количества выпущенной продукции в специальном разделе отчета бухгалтер составляет контрольный расчет расхода сырья по нормам и сравнивает его с фактическим расходом сырья. Выявленное отклонение по каждому наименованию сырья позволяет установить его излишки, которые подлежат оприходованию, или перерасход, взыскиваемый по решению руководителя с материально ответственного лица.

Незавершенного производства на конец смены (дня) в кондитерском цеху, как правило, не должно быть. В обратном случае в начале следующего рабочего дня или смены незавершенное производство закрывается первым отпуском готовой продукции по отдельной товарной накладной (ТН-2) со ссылкой на номер наряда-заказа со вчерашнего дня.

Цены на готовую продукцию устанавливаются по калькуляционным карточкам с учетом веса изделий, поэтому выпуск готовой продукции контролируется по массе (в килограммах) и поштучно.

Отчет о движении готовой продукции в экспедиции составляет заведующий экспедицией или кондитерским цехом. В отчете отражается натурально-стоимостным учет движения готовой продукции. Так как установленные цены округляются, то возникающая разница относится на счет 42 «Торговая наценка», субсчет 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании».

При совмещенной материальной ответственности заведующего экспедицией и цехом может составляться совмещенный отчет, в котором в приходной части отражается поступление сырья с учетом остатков на начало отчетного периода, а в расходной части отпуск готовой продукции с учетом остатка готовой продукции на конец отчетного периода.

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету движения сырья и готовой продукции в производственных цехах общественного питания приведена в таблице 30.

**Таблица 30 – Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету движения сырья и готовой продукции в производственных цехах общественного питания**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 1.</i> Поступление и отпуск сырья, готовой продукции при использовании в бухгалтерском учете элементов производственного учета и счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция»: |                        |                    |
| стоимость фактически поступившего сырья от поставщиков по отпускным ценам без НДС   | Счет 10, субсчет 1     | Счет 60            |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме  | Счет 18                | Счет 60            |
| Отражены дополнительные расходы по приобретению сырья (транспортные услуги сторонних организаций и др.):  |                        |                    |
| стоимость услуг по отпускным ценам без НДС  | Счет 16                | Счет 60            |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет за услуг в акцептованной сумме  | Счет 18                | Счет 60            |
| Отражено поступление сырья с распределительного склада общественного питания, находящегося с ним на одном балансе – стоимость поступившего сырья по отпускным ценам без НДС   | Счет 10, субсчет 1     | Счет 41, субсчет 3 |

Продолжение таблицы 30

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов   |  |
|--|--|--|
|  | Дебет  | Кредит   |
| Списано израсходованное на производство сырье по учетным ценам (в пределах норм расхода)   | Счет 20  | Счет 10, субсчет 1   |
| Списаны по расчету отклонения по сырью, израсходованному в производстве (обычная или сторнировочная запись)  | Счет 20  | Счет 16  |
| Начислена заработная плата производственным рабочим за производство продукции  | Счет 20  | Счет 70  |
| Произведены нанимателем отчисления от начисленной заработной платы в соответствии с законодательством (34% отчислений в ФСЗН; 0,6% Белгосстраху на страхование от несчастных случаев и профессионального травматизма)  | Счет 20  | Счет 69, счет 76, субсчет 2  |
| В конце месяца списаны по расчету общепроизводственные расходы   | Счет 20  | Счет 25  |
| Выпущена из производства готовая продукция (фактическая себестоимость продукции)   | Счет 43  | Счет 20  |
| Отпущена готовая продукция в свою торговую сеть: стоимость изделий по учетным ценам цеха   | Счет 41, субсчет 3   | Счет 43  |
| торговая надбавка и наценка общественного питания  | Счет 41, субсчет 3   | Счет 42, субсчет 3   |
| налог на добавленную стоимость в цене товара   | Счет 41, субсчет 3   | Счет 42, субсчет 5   |
| Отпущена готовая продукция другим организациям: стоимость продукции по учетным ценам   | Счет 90, субсчет 4   | Счет 43  |
| выручка от реализации продукции по отпускным ценам с НДС   | Счет 62  | Счет 90, субсчет 1   |
| Отражение операции в организациях потребкооперации без применения счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материалов», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция». Движение сырья, готовой продукции отражается на счете 41 «Товары» субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания» и соответствующих аналитических счетах центров ответственности |  |  |
| Операция 2. Поступление сырья со склада общественного питания:<br>сырье по учетным ценам склада  | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Кондитерский цех, получивший сырье» | Счет 41, субсчет 3 – аналитический счет «Склад, отпустивший сырье» |

Окончание таблицы 30

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов                                     |  |
|---|--|--|
|   | Дебет  | Кредит   |
| сумма наценки на поступившее сырье  | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Кондитерский цех» | Счет 42, субсчет 3   |
| сумма налога на добавленную стоимость   | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Кондитерский цех» | Счет 42, субсчет 5   |
| Выпущена из производства готовая продукция по учетным ценам и оприходована в экспедицию (сырье списано в пределах норм) | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Экспедиция»       | Счет 41, субсчет 3 – аналитический счет «Кондитерский цех» |
| Отпущена готовая продукция в свою торговую сеть: стоимость изделий по учетным (розничным) ценам                         | Счет 41, субсчет 3 + аналитический счет «Другие объекты»   | Счет 41, субсчет 3 – аналитический счет «Экспедиция»       |

Учет сырья и готовых изделий в обособленных производственных цехах ведут по материально ответственным лицам (бригадам), а также наименованиям (ассортименту), сортам (категориям), цене и сумме.

### **23. Документальное оформление и бухгалтерский учет дополнительных услуг объектов общественного питания, оказанных населению**

Рестораны, бары и кафе могут оказывать дополнительные оплачиваемые услуги (варьете, музыкальные программы, бильярд, продажа сувениров, предоставление гостиничных номеров и т. д.). За эти услуги с клиентов взимается отдельная плата. Ее размер определяется калькуляционным расчетом цены услуги.

Чаще всего плата за дополнительные услуги взимается с населения наличным путем с вручением клиенту входного билета. Также объект

общественного питания может включать стоимость услуги дополнительной строкой в бланках заказа.

Выручка за просмотр концертных программ, посещение бильярдных, танцевальных и игровых залов, а также входная плата в рестораны и бары в розничный товарооборот общественного питания не включаются. Она является доходом от оказанных услуг.

Дополнительные услуги отпускаются по ценам калькуляции, т. е. включаются в стоимость и рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Дополнительные услуги} = \frac{\text{Затраты на оказание услуг}}{\text{Прибыль} + \text{НДС, \%}}$$

Стоимость дополнительных услуг регистрируется администратором зала путем пробивки чеков по кассовому аппарату и выпиской счетов при необходимости. Расходы на оказание услуг учитываются на счете 20 «Основное производство», субсчете 10 «Прочие виды производств, являющиеся предметом текущей деятельности».

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету дополнительных услуг объектов общественного питания приведена в таблице 31.

Таблица 31 – **Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету дополнительных услуг объектов общественного питания**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                             |
|---|------------------------|-----------------------------|
|   | Дебет                  | Кредит                      |
| <i>Операция 1.</i> Отражены расходы по оказанию дополнительных услуг.   |                        |                             |
| Списаны израсходованные на оказание услуг материалы по учетным ценам (в пределах норм расхода)  | Счет 20, субсчет 10    | Счет 10, субсчет 1          |
| Списаны по расчету отклонения по сырью, израсходованному на услуги (обычная или сторнировочная запись)  | Счет 20, субсчет 10    | Счет 16                     |
| Начислена заработная плата работникам, осуществляющим оказание услуг  | Счет 20, субсчет 10    | Счет 70                     |
| Произведены нанимателем отчисления от начисленной заработной платы в соответствии с законодательством:<br>34% отчислений в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь<br>0,6% БРУСП «Белгосстрах» (на страхование от несчастных случаев и профессионального травматизма) | Счет 20, субсчет 10    | Счет 69, счет 76, субсчет 2 |
| Начислена амортизация основных средств, используемых при оказании услуг   | Счет 20, субсчет 10    | Счет 02                     |
| Отражены другие затраты по установленной номенклатуре   | Счет 20, субсчет 10    | Разные счета                |

Окончание таблицы 31

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                     |
|--|------------------------|---------------------|
|  | Дебет                  | Кредит              |
| <i>Операция 2.</i> Отражена реализация дополнительных платных услуг (по ценам калькуляции) – отпускным ценам с НДС: за наличный расчет | Счет 50                | Счет 90, субсчет 1  |
| расчеты банковскими карточками   | Счет 57                | Счет 90, субсчет 1  |
| по абонементам, оплаченным ранее   | Счет 62, субсчет 1     | Счет 90, субсчет 1  |
| Списание себестоимости услуг   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 20, субсчет 10 |

Аналитический учет затрат по дополнительным платным услугам осуществляется по видам предоставляемых услуг и статьям калькуляции.

## 24. Документальное оформление и учет товаров, тары и продуктов в торговых объектах общественного питания

*Торговые объекты общественного питания* – это буфеты, лотки, магазины кулинарии, реализующие покупные товары и продукцию собственного производства. Они могут функционировать в составе ресторанов, кафе, столовых или самостоятельно, находясь в подчинении объединения общественного питания.

В торговых объектах общественного питания покупные товары учитываются по розничным ценам с НДС. Покупные товары, не прошедшие кулинарную обработку в объектах общественного питания различных наценочных категорий (шоколад, конфеты в коробках, зажигалки, сигареты и т. д.), реализуются по розничным ценам без наценки общественного питания, определяемым следующим образом:

$$\text{Розничная цена с НДС} = \frac{\text{Отпускная цена}}{\text{производитель}} + \frac{\text{Торговая надбавка}}{\text{(ограниченная на товары по перечню)}} + \text{НДС}.$$

Винно-водочные изделия, продаваемые в розлив, отпускаются порциями по розничным ценам общественного питания, включая наценку. Расчет производят по формуле

$$\frac{\text{Розничная цена объекта общественного питания}}{\text{общественного питания}} = \frac{\text{Отпускная цена}}{\text{цена}} + \frac{\text{Торговая надбавка}}{\text{надбавка}} + \text{Наценка} + \text{НДС}.$$

Поступление покупных товаров из кладовой и с распределительного склада общественного питания оформляют накладной ТН-2, от поставщиков – ТТН-1. Поступление изделий из кухни общественного питания оформляют дневным заборным листом или накладной на внутреннее перемещение товарно-материальных ценностей. Поступление изделий и полуфабрикатов из цехов оформляют накладной ТН-2 или ТТН-1.

Буфеты и магазины кулинарии могут самостоятельно изготавливать бутерброды, кофе, чай и т. д., т. е. производить изделия собственного производства. Их приготовление подтверждается актом на изготовление блюд и напитков в буфете. В акте указывается количество приготовленных бутербродов, порций кофе, чая, какао и других блюд, на его основании бухгалтер начисляет наценку общественного питания и НДС на продукты, израсходованные по нормам на выпуск бутербродов и напитков, указанных в акте, и приходит их под отчет буфетчика. На практике чай, кофе, сосиски, сахар и другие продукты, предназначенные для приготовления собственной продукции, при поступлении в буфет обычно приходят по розничным ценам с наценкой общественного питания и НДС. При этом не допускается продажа аналогичных покупных товаров, которые используются для приготовления изделий, для исключения злоупотреблений со стороны материально ответственных лиц.

Полную материальную ответственность за товары, тару и выручку в розничной торговой сети общественного питания несет буфетчик, бригада продавцов и лоточники. Выручку принимают буфетчики (продавец) и она подлежит обязательной регистрации в кассовом аппарате и сдаче в банк.

Инкассация денежной выручки подтверждается такими документами, как:

- квитанция к приходному кассовому ордеру (в кассу организации);
- квитанция к приходному кассовому ордеру банка, выписываемая одновременно с объявлением на взнос денег наличными (в приходную кассу банка);
- копия препроводительной ведомости с отметкой инкассатора банка о приеме сумки (подпись и личная печать) (инкассатору банка);
- квитанция отделения связи о приеме денежного перевода (отделению связи).

Буфетчик (кассир) ведет книгу кассира, в которой регистрируются показания суммирующих счетчиков, сумма дневной выручки, ее инкассация и прочий расход. Если буфетчик принимает деньги за обеды, реализуемую через торговый зал, ежедневно со-



ставляется акт на подсчет чеков, по которому стоимость собственной реализованной продукции списывается с подотчета повара и приходится под отчет буфетчика. В отчете буфетчика отдельной позицией выделяется сумма выручки от реализации готовой продукции. Оборот по реализации покупных товаров исчисляется как разность между общей суммой выручки буфета и документально подтвержденной выручкой от реализации собственной продукции.

При сменной работе буфетчиков производится передача остатков товаров и тары от одного буфетчика к другому, которая оформляется инвентаризационной описью, которую может заменить книга учета приема-передачи ценностей.

На отпуск продукции собственного производства лоточникам и продавцам для реализации с лотков оформляется накладная ТН-2. В конце рабочего дня лоточник выписывает накладную ТН-2 на возврат на кухню или в буфет нереализованной продукции, сдает в кассу выручку и составляет товарный отчет, причем остатков в отчете не должно быть, т. е. приход должен быть равен расходу.

В установленные учетной политикой организации сроки буфетчики, заведующие магазинами кулинарии и других торговых объектов представляют в бухгалтерию товарный отчет, составленный на основании приходных и расходных документов в двух экземплярах. Один экземпляр отчета сдается в бухгалтерию вместе с приходными и расходными документами под расписку на втором экземпляре. Бухгалтерия при проверке отчетов осуществляет встречную проверку приходных и расходных операций с документами кухни, кладовой и кассы за каждый день.

Товары, тара в буфетах, магазинах кулинарии и других торговых объектах учитываются на активном счете 41 «Товары», субсчете 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания». Вместе с тем, в учетной политике организации может быть предусмотрен счет 41 «Товары», субсчет 2 «Товары и тара в торговых розничной торговли». По дебету счета отражают поступление товаров, продуктов и тары, а по кредиту – реализацию и прочее их выбытие. Дебетовое сальдо показывает наличие товаров, продуктов и тары в буфетах, магазинах кулинарии и других торговых объектах общественного питания. Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету поступления, реализации и прочего выбытия товаров и тары на торговых объектах общественного питания приведена в таблице 32.

**Таблица 32 – Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету поступления, реализации и прочего выбытия товаров и тары на торговых объектах общественного питания**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов                                   |  |
|--|--|--|
|  | Дебет  | Кредит   |
| <b>Операция 1.</b> Поступили товары и тара от поставщиков Республики Беларусь, учитываемых на объектах торговли по розничным ценам:<br>стоимость фактически поступивших товаров по отпускным ценам без НДС, стоимость стеклопосуды по залоговым ценам без НДС, стоимость поступившей тары по договорными ценам | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 60  |
| налог на добавленную стоимость, включенный в счет поставщика в акцептованной сумме   | Счет 18, субсчет 3                                       | Счет 60  |
| сумма торговой надбавки на поступившие от поставщиков покупные товары  | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 42, субсчет 3                             |
| сумма налога на добавленную стоимость, включенного в сформированную розничную цену   | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 42, субсчет 5                             |
| <b>Операция 2.</b> Поступили товары, продукты и тара от поставщиков Республики Беларусь, учитываемых по предельным розничным ценам:<br>стоимость фактически поступивших товаров по предельным розничным ценам за вычетом торговой скидки, стоимость поступившей тары по договорным ценам                       | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 60  |
| сумма полученной от поставщика торговой скидки на поступившие товары, учитываемые по предельным розничным ценам без НДС, выделенного из торговой скидки  | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 42, субсчет 3                             |
| сумма налога на добавленную стоимость, выделенная из суммы торговой скидки   | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 42, субсчет 5                             |
| <b>Операция 3.</b> Поступили товары, продукты и тара со склада вышестоящей организации, учитываемые на объектах торговли по розничным ценам:<br>стоимость фактически поступивших товаров по учетным ценам склада (розничным ценам), стоимость поступившей тары   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Склад» |
| сумма торговой надбавки (при изготовлении продукции собственного производства наценки) на поступившие товары   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 42, субсчет 3                             |
| сумма налога на добавленную стоимость по установленной ставке  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 42, субсчет 5                             |

## Окончание таблицы 32

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов                                   |  |
|--|--|--|
|  | Дебет  | Кредит   |
| <i>Операция 4.</i> Поступили готовые изделия из кухни (производства):<br>стоимость фактически поступивших товаров по учетным ценам кухни   | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Кухня»           |
| <i>Операция 5.</i> По акту на изготовление блюд и напитков дооприходована разница в цене:<br>на сумму наценки без налога на добавленную стоимость  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 42, субсчет 3                                       |
| на сумму налога на добавленную стоимость от суммы наценки  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» | Счет 42, субсчет 5                                       |
| <i>Операция 6.</i> Списана стоимость реализованных товаров населению за наличный расчет по учетным ценам   | Счет 90, субсчет 4                                       | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» |
| <i>Операция 7.</i> Отражена выручка от реализации товаров (поступление в кассу, на расчетный счет, оплата по платежным карточка, абонементом)  | Счета 50, 51, 57, 62                                     | Счет 90, счет 1  |
| <i>Операция 8.</i> Передана продукция собственного производства и покупные товары, стеклянная посуда под товаром и порожняя, тара от одного материально ответственного лица другому (запись производится по разным аналитическим счетам) | Счет 41, субсчет 3                                       | Счет 41, субсчет 3                                       |
| <i>Операция 9.</i> Списаны по акту боя, порчи товаров:<br>стоимость товаров по учетным ценам объекта торговли общественного питания  | Счет 94  | Счет 41, субсчет 3, аналитический счет «Объект торговли» |
| сумма торговой надбавки (наценки) без налога на добавленную стоимость (сторнировочная запись)  | Счет 94  | Счет 42, субсчет 3                                       |
| сумма налога на добавленную стоимость (сторнировочная запись)  | Счет 94  | Счет 42, субсчет 5                                       |
| <i>Операция 10.</i> Ущерб от порчи товаров относится в начет на виновное лицо (по покупным ценам без НДС)  | Счет 73, субсчет 2                                       | Счет 94  |
| <i>Операция 11.</i> Списана порча товаров по покупным ценам без НДС:<br>в пределах установленных норм  | Счет 44, субсчет 3                                       | Счет 94  |
| сверх установленных норм   | Счет 90, субсчет 10                                      | Счет 94  |

## **25. Порядок и особенности проведения инвентаризации товаров, продукции собственного производства и тары в общественном питании и учет ее результатов**

Методика проведения инвентаризации товаров и тары в кладовых и на распределительных складах общественного питания, выявления и учета ее результатов такая же, как и в оптовой торговле (раздел 1 данного пособия).

Инвентаризация продуктов, сырья, полуфабрикатов и готовых изделий на кухне и в обособленных производственных цехах проводится в соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 180 от 30 ноября 2007 г. Организации потребительской кооперации также используют постановление Белорусского республиканского союза потребительских обществ от 18 октября 2013 г. № 258, которым утверждены Методические рекомендации о порядке проведения инвентаризации активов и обязательств в организациях потребительской кооперации.

Частота проведения инвентаризаций товаров, продуктов и тары в объектах общественного питания потребительской кооперации следующая:

- на кухне, в производственных цехах и подсобных помещениях – при передаче ценностей поваром (заведующим производством) другой бригаде, но не реже одного раза в квартал;
- в буфете – при смене буфетчика, но не реже одного раза в квартал;
- в кладовых – не реже одного раза в квартал;
- на складах объединения общественного питания – не реже двух раз в год.

Методика проведения инвентаризации продуктов, полуфабрикатов, сырья и готовой продукции на кухне и в производственных цехах имеет свои особенности. Инвентаризацию продуктов и готовых изделий на кухне начинают со снятия остатков наличных денег в кассе. Члены комиссии производят их подсчет и снимают показания контрольно-кассового аппарата. Результат этой проверки оформляют актом инвентаризации денег в кассе. В акте отражают фактический остаток денег в кассе с покупной их описью, показания суммирующих счетчиков контрольно-кассового аппарата (контрольный чек прилагается к акту) и результат инвентаризации денежных средств.

При инвентаризации на производстве (кухне) общественного питания могут быть установлены остатки сырья (продуктов), полуфабрикатов и готовых изделий. В производственных цехах, где учет сырья ведется только в стоимостном выражении, фактические остатки

полуфабрикатов и готовых изделий записывают в инвентаризационную опись по наименованиям, количеству порций (штук) в учетных ценах без пересчета в исходное сырье.

В обособленных цехах, где организован количественно-суммовой учет сырья в производстве, а также при формировании продажных цен на готовую продукцию на основе себестоимости и норматива рентабельности, результаты инвентаризации выводят по каждому виду сырья (продуктов). В этом случае производят пересчет остатков полуфабрикатов и готовых изделий в исходное сырье. Для уменьшения количества операций по пересчету полуфабрикатов и готовых изделий в исходное сырье инвентаризационная комиссия может организовать документальное оформление и передачу готовой продукции из обособленных производственных цехов в экспедицию или кладовую под отчет другому материально ответственному лицу, если материальная ответственность за готовую продукцию в производстве и в экспедиции разделена.

Сырье, находящееся в производстве, записывают в инвентаризационную опись отдельно от сырья, находящегося в полуфабрикатах и готовых изделиях.

Остатки полуфабрикатов и готовых изделий, выявленные в производственных цехах во время инвентаризации, пересчитывают в исходное сырье по нормам вложения и включаются отдельными позициями в инвентаризационную опись с указанием учетных цен и стоимости. К инвентаризационной описи прикладываются расчеты по переводу готовой продукции и полуфабрикатов в необработанное сырье, которые должны быть подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии.

В цехах, где организован натурально-стоимостный учет сырья (продуктов) или формирование отпускных цен на готовые изделия ведется на основе затрат и норматива рентабельности, во время инвентаризации могут быть установлены остатки продукции, не прошедшей полной технологической обработки. Инвентаризационная комиссия устанавливает стадию технологической обработки сырья и составляет расчет по переводу незавершенной производством продукции в необработанное сырье.

*Порядок выявления, документальное оформление и учет  
результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей  
в общественном питании*

После завершения инвентаризации комиссия определяет предварительный ее результат путем сопоставления фактических остатков по инвентаризационной описи с остатками, указанными в последнем отчете.

Окончательный результат инвентаризации устанавливает бухгалтер в течение двух дней после представления инвентаризационных описей.

Если учет сырья и продуктов на производстве ведется в стоимостном выражении, окончательный результат инвентаризации отражается по сумме в сличительной ведомости. По таре результат инвентаризации устанавливают по каждой учетной позиции. В обособленных цехах результаты инвентаризации сырья выводят по каждой учетной позиции.

По выявленным отклонениям материально ответственные лица должны дать письменные объяснения. Материалы инвентаризации вместе с письменными объяснениями материально ответственных лиц передаются руководителю для рассмотрения и принятия решения по регулированию пересортиц (при ведении натурально стоимостного учета), списанию недостач и потерь, отнесению в начет материально ответственных лиц и порядку и взыскания.

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету результатов инвентаризации товаров, продуктов и тары в общественном питании приведена в таблице 33.

**Таблица 33 – Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету результатов инвентаризации товаров, продуктов и тары в общественном питании**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов             |                                      |
|--|------------------------------------|--------------------------------------|
|  | Дебет                              | Кредит                               |
| <i>Операция 1.</i> Произведен взаимный зачет недостач излишками товаров, продуктов (в объектах, где ведется натурально-стоимостный учет) по покупным ценам | Счет 41, субсчет 3<br>+ излишки    | Счет 41,<br>субсчет 3 –<br>недостача |
| <i>Операция 2.</i> Оприходованы излишки стоимости сырья и продуктов, выявленные после взаимозачета по покупным ценам:                                      | Счет 41,<br>субсчет 3<br>+ излишки | Счет 90,<br>субсчет 7                |
| торговая надбавка (наценки) на выявленные излишки товаров, продуктов   | Счет 41,<br>субсчет 3              | Счет 42,<br>субсчет 3                |
| налог на добавленную стоимость по выявленным излишкам товаров, продуктов   | Счет 41,<br>субсчет 3              | Счет 42,<br>субсчет 5                |
| <i>Операция 3.</i> Оприходованы выявленные излишки тары по учетным ценам   | Счет 41,<br>субсчет 4<br>+ излишки | Счет 90,<br>субсчет 7                |
| <i>Операция 4.</i> Отражена выявленная после взаимозачета недостача товаров и продуктов по учетным ценам объекта общественного питания:                    | Счет 94                            | Счет 41,<br>субсчет 3<br>– недостача |
| торговая надбавка (наценка) без налога на добавленную стоимость (сторнировочная запись)  | Счет 94                            | Счет 42,<br>субсчет 3                |

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                    |
|---|------------------------|--------------------|
|   | Дебет                  | Кредит             |
| налог на добавленную стоимость (сторнировочная запись)  | Счет 94                | Счет 42, субсчет 5 |
| <i>Операция 5.</i> Списана естественная убыль товаров по установленным нормам (по покупным ценам)                                       | Счет 44, субсчет 3     | Счет 94            |
| <i>Операция 6.</i> Отнесена недостача товаров, продуктов и тары на виновных лиц:<br>по покупным ценам                                   | Счет 73                | Счет 94            |
| разница между взыскиваемой и покупной стоимостью  | Счет 73                | Счет 90, субсчет 7 |
| <i>Операция 7.</i> Списана недостача товаров, продуктов и тары за счет организации (при отсутствии виновных лиц и бесхозяйственности)   | Счет 90, субсчет 10    | Счет 94            |
| Примечание – По дебету счета 41, субсчету 3 формируется учетная стоимость товаров – розничная цена с НДС объекта общественного питания. |                        |                    |

По результатам инвентаризации вносят корректировку в карточки, книги аналитического учета (при натурально-стоимостном учете товаров, продуктов), недостачи списываются в уменьшение их остатка, а излишек записывается в приход с одновременным увеличением остатка. В регистрах бухгалтерского учета счета 41 «Товары» производят по данным сличительной ведомости соответствующие записи.

## **26. Порядок определения и учета финансового результата от реализации товаров, продукции собственного производства в общественном питании**

*Торговые надбавки, скидки и наценки* – источники дохода организаций общественного питания от реализации продукции собственного производства и покупных товаров.

Торговые скидки, предоставляемые поставщиками по товарам с предельными розничными ценами, торговые надбавки и наценки, разницы от округления цен на штучные кондитерские, булочные изделия и полуфабрикаты учитываются на счете 42 «Торговая надбавка», субсчете 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании». Это регулирующий счет по отношению к счету 41 «Товары», субсчету 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания». Применяется он, когда на

товары и продукты учетной ценой является розничная цена или розничная цена с наценкой общественного питания.

При получении торговых скидок от поставщиков, начислении торговых надбавок и наценок общественного питания учетные записи производятся по кредиту счета 42 «Торговая надбавка», субсчете 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» и по дебету счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания».

На увеличение торговых надбавок, скидок и наценок в общественном питании направляются:

- торговые надбавки, начисленные на отпускные цены поставщиков;
- торговые скидки, предоставленные поставщиками по товарам, на которые установлены предельные розничные цены;
- разницы между отпускной и контрактной ценой по товарам, завезенным из-за пределов Республики Беларусь, если организация общественного питания является импортером товаров;
- наценки общественного питания, начисляемые на реализуемые в розлив винно-водочные изделия, а также на продукты и сырье, используемые для производственных целей;
- разницы от округления цен на штучные кондитерские, булочные изделия и полуфабрикаты;
- торговые надбавки и скидки, передаваемые на товары и продукты, отпущенные со складов объединения.

Уменьшение торговой скидки, надбавки и наценки в общественном питании происходит:

- при предоставлении торговых скидок с учетной цены товаров и продукции собственного изготовления, отпускаемых торговым объектам общественного питания низшей наценочной категории или другим субъектам хозяйствования;
- при списании нормируемых товарных потерь товаров, учитываемых по розничным ценам общественного питания;
- при отнесении (списании) недостач и потерь товаров на виновных лиц;
- при передаче торговых скидок между торговыми объектами общественного питания (с распределительного склада объединения при учете товаров на складе по розничным ценам).

При уменьшении торговых надбавок (наценок) скидок по вышеперечисленным операциям производится сторнировочная запись по кредиту счета 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» и дебету соответствующих счетов.



Передача торговых скидок между торговыми объектами общественного питания внутри организации отражается внутренней записью по счету 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» по соответствующим аналитическим счетам.

Бухгалтерский учет торговых надбавок, скидок и наценок общественного питания организуют по следующим аналитическим счетам:

- Торговые надбавки и скидки по товарам на складах общественного питания (если учет товаров на них ведется по розничным ценам).
- Торговые надбавки, скидки и наценки по товарам и продуктам, находящимся на объектах общественного питания (кроме распределительных складов).

По кредиту счета 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» и дебету приведенных ниже счетов производятся следующие записи:

- счет 41 «Товары» – начисление торговой надбавки (скидки, наценки) и налога на добавленную стоимость в розничной цене на фактически поступившие товары в объекты общественного питания;
- счет 41 «Товары» – списание торговой надбавки (скидки, наценки), налога на добавленную стоимость в розничной цене товаров при возврате и прочем выбытии товаров: при уценке товаров, переводе товаров в объектах общественного питания в инвентарь и другие, кроме списания недостач и потерь товаров (запись методом «красное сторно»);
- счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» – списание торговой скидки, предоставленной покупателям при реализации товаров с предельными розничными ценами; списание торговой надбавки (скидки, наценки) на реализованные товары; списание налога на добавленную стоимость в розничной цене реализованных товаров (запись методом «красное сторно»);
- счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» – списание методом «красное сторно» торговой скидки (надбавки, наценки) в части недостач и потерь товаров, относимых за счет организации.

*Расчет торговой надбавки (скидки) на остаток товаров  
и реализованные товары*

Счет 42 «Торговая надбавка», субсчет 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» предназначены для учета торговых надбавок, скидок, наценок на товары и продукты в

торговых объектах общественного питания. Аналитический учет торговой надбавки (скидки, наценки) на товары в торговых объектах общественного питания ведут в целом по организации или объектам общественного питания.

Списание торговой надбавки (скидки, наценки) в течение месяца производится при прочем выбытии товаров:

- при возврате товаров поставщикам, на склад торговой организации, списании порчи, боя, лома конкретных наименований товаров и прочем их выбытии торговая надбавка (скидка, наценка) списывается в сумме, исчисленной в установленном размере при оприходовании этих товаров;

- при списании недостач и потерь от порчи ценностей, выявленных в стоимостном выражении, и прочем выбытии товаров торговая надбавка (скидка, наценка) списывается в сумме, исчисленной по среднему их проценту согласно последнему составленному расчету за месяц.

Расчет торговых наценок (скидок) на остаток товаров на конец месяца и на реализованные товары за месяц в общественном питании производится методом среднего процента в целом по организации (по виду деятельности) или по каждому торговому объекту.

При идентифицированном учете товаров на основе штрихового кодирования в торговых объектах общественного питания аналитический учет торговой надбавки (скидки, наценки) в таких торговых объектах ведется по каждой товарной позиции. Соответственно учет и списание торговой надбавки (скидки, наценки) производится автоматически при оприходовании поступивших товаров, списании реализованных товаров и прочего их выбытия.

Разница между ценой реализации и покупной ценой реализованных товаров и продукции собственного производства без НДС – это валовая прибыль от реализации товаров или реализованная торговая надбавка и наценка. В потребительской кооперации ее исчисляют обычно в целом по объединению общественного питания по среднему проценту по формуле

$$H = \frac{(C_{H42-3} + K_{o42-3}) \cdot 100}{B + C_k},$$

где  $H$  – средний процент торговой надбавки (скидки) и наценки;

$C_{H42-3}$  – начальное сальдо по счету 42 «Торговая надбавка», суб-счету 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании»;

$Ko_{42-3}$  – кредитовый оборот по счету 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» (сумма полученных торговых скидок и начисленных торговых надбавок и наценок);

$B$  – выручка от реализации покупных товаров и продукции собственного производства;

$Ck$  – остаток товаров и продуктов по учетным ценам на конец месяца.

Выручку от реализации покупных товаров и продукции собственного производства определяют по данным счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг». Остатки товаров и продуктов на конец месяца устанавливают по данным регистров аналитического учета товаров и тары.

Валовая прибыль от реализации покупных товаров и продукции собственного производства исчисляют по формуле

$$Bn = P \cdot H : 100,$$

где  $Bn$  – валовая прибыль от реализации товаров и готовых изделий.

Валовая прибыль может быть рассчитана по методу определения разницы между предварительным сальдо валовой прибыли и суммой торговых надбавок и наценок, приходящихся на остаток товаров и продуктов на конец месяца.

Предварительное сальдо представляет собой сумму торговых надбавок (скидок) и наценок общественного питания, приходящихся на реализованные товары и продукцию, и их остатки на конец месяца. Его рассчитывают по данным счета 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» по формуле

$$CП_{42-3} = Cн_{42-3} + KQ_{42-3},$$

где  $CП_{42-3}$  – предварительное сальдо торговых надбавок и наценок общественного питания, подлежащих распределению.

Предварительное сальдо торговых надбавок (скидок) и наценок распределяют между остатками товаров и реализованными товарами по среднему проценту (удельному весу). Сначала исчисляют сумму торговых надбавок (скидок) и наценок на остаток товаров и продуктов на конец месяца по формуле

$$Ck_{42-3} = Cn_{42-3} : 100,$$

где  $Ck_{42-3}$  – сумма торговых надбавок (скидок) и наценок на остаток товаров и продуктов на конец месяца.

Затем определяют сумму валовой прибыли от реализации товаров и готовых изделий по следующей формуле:

$$Bn = Cn_{42-3} - Ck_{42-3}.$$

В организациях общественного питания, где учет товаров на распределительных складах ведется по розничным ценам, составляют два расчета распределения торговых надбавок (скидок) и наценок:

- расчет торговых надбавок (скидок) на остаток товаров на конец месяца на распределительных складах и на товары, отпущенные с распределительного склада торговым объектам общественного питания данного объединения и реализованные другим субъектам хозяйствования;

- расчет торговых надбавок (скидок) и наценок на остаток товаров и продуктов на конец месяца и реализованные товары и готовые изделия общественного питания, кроме распределительных складов.

На основании этих двух расчетов бухгалтер формирует две учетные записи:

- на передачу торговой надбавки (скидки) с аналитического счета распределительных складов на аналитический счет торговых объектов общественного питания, отражая операцию на счете 42 «Торговая надбавка», субсчете 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» по соответствующим аналитическим счетам;

- на списание торговой надбавки (скидки) и наценки, приходящейся на реализованные товары и готовые изделия – по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчету 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 42 «Торговая надбавка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» (запись методом «красное сторно»).

Если на распределительных складах объединения общественного питания учетная цена – отпускная цена поставщика товаров, составляется только один расчет торговых надбавок (скидок) и наценок на остаток товаров и реализованные товары. Предварительное сальдо

торговых надбавок (скидок) и наценок распределяется между реализованными товарами и их остатками на конец месяца в целом по организации (за исключением остатка товаров и их реализации на распределительных складах).

По производственным цехам общественного питания, где отпускные цены формируются на основании фактических затрат и норматива рентабельности, учет сырья, затрат и готовой продукции, установлен для промышленных предприятий, отчетными показателями становятся объем выпущенной продукции и выручка от ее реализации.

Наиболее распространенным методом определения валовой прибыли является способ среднего процента. Однако он недостаточно точен, поскольку основан на предположении, что ассортиментная структура товарооборота за отчетный период и остатков на конец отчетного периода одинакова, чего в практике хозяйственной жизни не бывает. По этой причине сумма валовой прибыли, рассчитанная данным способом, больше или меньше действительной ее величины.

При автоматизированной форме учета на основании первичных документов формируют базу данных и составляют ведомость аналитического учета торговых надбавок (скидок) по их видам в целом по организации или по центрам материальной ответственности.

В бухгалтерском учете важно обеспечить полноту отражения в учете торговых надбавок (скидок) и правильность расчета валовой прибыли от реализации товаров, используя наиболее простые и точные методы его расчета. Существуют и другие способы расчета валовой прибыли в зависимости от размера применяемых надбавок, частоты их изменения, возможностей учета реализации товаров по их товарным группам, торговым объектам и т. п. К основным способам можно причислить такие способы, как расчет по общему товарообороту, ассортименту товарооборота и по ассортименту остатка товаров.

### *Бухгалтерский учет налога на добавленную стоимость*

Бухгалтерский учет НДС, включенного в учетную цену товаров, продуктов общественного питания ведут на счете 42 «Торговая надбавка», субсчете 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров».

Аналитический учет налога на добавленную стоимость в розничной цене товаров, учитываемых в объектах общественного питания в стоимостном выражении, ведется по видам деятельности или по тор-

говым объектам. Соответственно по виду деятельности в целом либо по каждому объекту общественного питания в установленном порядке составляется расчет средней расчетной ставки и суммы НДС по реализации товаров по розничным ценам.

При идентифицированном учете товаров на основе штрихового кодирования в отдельных торговых объектах общественного питания аналитический учет налога на добавленную стоимость в розничной цене товаров в таких торговых объектах ведется по каждой товарной позиции. Соответственно учет и списание налога на добавленную стоимость в розничной цене товара производится автоматически при оприходовании поступивших товаров, списании реализованных товаров и прочего их выбытия.

Учет налога на добавленную стоимость, включенного в учетную цену товаров, в общественном питании ведут так же, как и валовой прибыли. При отсутствии отдельного учета реализации товаров по установленным ставкам налогов их суммы на реализованные товары определяют косвенным методом.

При автоматизированной обработке данных и организации натурально-стоимостного учета товаров в розничной торговле реализованные торговые надбавки, наценки (скидки), налоги с реализации можно определить методом прямого счета по ассортименту товаров с учетом установленных уровней надбавок (скидок) и ставок налогов.

При отсутствии отдельного учета реализации товаров по установленным ставкам налогов их суммы на реализованные товары определяют косвенным методом. Формы налоговых деклараций (расчетов) утверждает Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь.

Корреспонденция счетов по учету торговых надбавок (скидок), наценок и налогов, включенных в учетную цену товаров, в общественном питании приведена в таблице 34.

Таблица 34 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета торговых надбавок (скидок), наценок и налогов, включенных в учетную цену товаров**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|------------------------|--------------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |
| <i>Операция 1.</i> Начислена торговая надбавка (скидка), наценка на поступившие товары (излишки товаров) | Счет 41, субсчет 3     | Счет 42, субсчет 3 |
| <i>Операция 2.</i> Включен в учетную цену поступивших товаров налог на добавленную стоимость             | Счет 41, субсчет 3     | Счет 42, субсчет 5 |

## Окончание таблицы 34

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов                                       |                       |
|--|--|-----------------------|
|  | Дебет  | Кредит                |
| <i>Операция 3.</i> Списаны элементы розничной цены товаров при доведении их стоимости до покупной при переводе в более низкую наценочную категорию, по выявленным недостаткам, уценке и прочем выбытии товаров, продуктов (сторно):<br>торговая надбавка, наценка (скидка) | Счет 41,<br>субсчет 3,<br>счет 94,<br>счет 90,<br>субсчет 10 | Счет 42,<br>субсчет 3 |
| налог на добавленную стоимость   | Счет 41,<br>субсчет 3,<br>счет 94,<br>счет 90,<br>счет 10    | Счет 42,<br>субсчет 5 |
| Списаны на реализованные товары, продукты (сторно):<br>реализованная торговая надбавка, наценка (скидка)   | Счет 90,<br>субсчет 4  | Счет 42,<br>субсчет 3 |
| налог на добавленную стоимость, включенный в цену товара   | Счет 90,<br>субсчет 4  | Счет 42,<br>субсчет 5 |

*Бухгалтерский учет доходов и прибыли  
от реализации товаров и готовой продукции общепита*

Для обобщения данных о доходах и расходах выявления финансового результата (прибыли или убытка) по текущей деятельности применяют сопоставляющий операционно-результативный счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», который используется для сопоставления доходов и расходов, признаваемых в процессе учета реализации товаров, продукции, работ, услуг, а также для определения прибыли (убытка) по текущей хозяйственной деятельности.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» организацией открываются следующие субсчета:

- 1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 2 «Налог на добавленную стоимость»;
- 3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;
- 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;

- 5 «Управленческие расходы»;
- 6 «Расходы на реализацию (издержки обращения)»;
- 7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;
- 8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;
- 10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;
- 11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Для организации учета финансового результата по отдельным отраслям хозяйственной деятельности рекомендуется открывать субсчета для учета доходов, расходов и прибыли (убытка) по каждому виду текущей деятельности. Например, субсчет 1.1 «Выручка от реализации в оптовой торговле», 1.2 «Выручка от реализации в розничной торговле», 1.3 «Выручка от реализации в общественном питании» и т. д. по каждому виду деятельности, субсчет 2.1 «Налог на добавленную стоимость в оптовой торговле», 2.2 «Налог на добавленную стоимость в розничной торговле», 2.3 «Налог на добавленную стоимость в общественном питании» и т. д. по каждому виду деятельности по соответствующим субсчетам.

Субсчет 1.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» предназначен для учета выручки по видам экономической деятельности от реализации продукции, товаров, работ и услуг. С целью формирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость учет выручки ведется по установленным ставкам НДС, кроме выручки от реализации товаров, учитываемых в стоимостном выражении.

Бухгалтерский учет выручки от реализации товаров населению, другим организациям ведут на основании первичных документов, подтверждающих ее регистрацию, сдачу в банк или кассу и использование на нужды торговой организации. По этим же документам учитывают розничный товарооборот, оборот по реализации продукции собственного производства. Товары в объектах общественного питания (кроме распределительных складов) учитывают по розничным ценам. Для соблюдения принципа единства оценки товаров при поступлении и выбытии выручку и стоимость реализованных товаров на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в течение месяца отражают по ценам реализации.

Включенные в розничную цену в момент оприходования товаров и учтенные на соответствующих субсчетах регулирующего счета 42 «Торговая наценка» торговые надбавки, наценки (скидки), налог на добав-



ленную стоимость на реализованные товары определяются в конце месяца.

При организации натурально-стоимостного учета товаров в розничной торговле с использованием специальных компьютерных систем валовую прибыль и косвенные налоги на реализованные товары определяют методом прямого счета на основании данных потоварного учета продаж с соответствующими уровнями торговых надбавок, наценок (скидок), установленными ставками налогов на добавленную стоимость.

При организации стоимостного учета товаров в объектах общественного питания валовую прибыль и налоги на реализованные товары определяют косвенным методом среднего процента. На основании составленных расчетов торговые надбавки, наценки (скидки), налог на добавленную стоимость на реализованные товары в розничной торговле списываются сторнировочными записями. Это позволяет довести стоимость реализованных товаров до покупной стоимости, а после списания расходов на реализацию товаров (издержек обращения) и управленческих расходов – определить их полную себестоимость. Одновременно налог на добавленную стоимость начисляется в бюджет.

После отражения всех операций за отчетный месяц сравнивают кредитовый и дебетовый обороты по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», сопоставляя доходы и расходы по текущей деятельности в общественном питании, что позволяет выявить прибыль (убыток) по текущей деятельности организации. После выявления и списания финансового результата по текущей деятельности за отчетный месяц счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» закрывается. Данный счет сальдо не имеет. Субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» предназначен для учета налога на добавленную стоимость по видам экономической деятельности, исчисленного из выручки от реализации продукции, товаров, работ и услуг.

На субсчетах счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» может производиться детализация информации аналитического учета по различным признакам: структурным подразделениям, объектам общественного питания и т. д., что определяется в учетной политике организации.

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов по текущей деятельности в общественном питании приведена в таблице 35.

Таблица 35 – **Корреспонденция счетов бухгалтерского учета доходов и расходов по текущей деятельности в общественном питании**

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |                     |
|---|------------------------|---------------------|
|   | Дебет                  | Кредит              |
| <i>Операция 1.</i> Списаны по отчетам материально ответственных лиц реализованные товары и продукция собственного производства по учетным ценам         | Счет 90, субсчет 4     | Счет 41, субсчет 3  |
| <i>Операция 2.</i> Учтена денежная выручка от реализации товаров населению за наличный расчет   | Счета 50 и 51 и 57     | Счет 90, субсчет 1  |
| <i>Операция 3.</i> Учтены операции по прочей реализации товаров: отпуск другим организациям и по абонементам на питание                                 | Счет 62                | Счет 90, субсчет 1  |
| натуральная оплата труда  | Счет 70                | Счет 90, субсчет 1  |
| <i>Операция 4.</i> Начислен НДС из выручки по расчетной ставке  | Счет 90, субсчет 2     | Счет 68, субсчет 2  |
| <i>Операция 5.</i> Списан НДС, включенный в учетную цену реализованных товаров (сторнировочная запись)  | Счет 90, субсчет 4.3   | Счет 42, субсчет 5  |
| <i>Операция 6.</i> Списаны по расчету торговые надбавки и наценки на реализованные товары и продукцию собственного производства (сторнировочная запись) | Счет 90, субсчет 4     | Счет 42, субсчет 3  |
| <i>Операция 7.</i> Списаны по расчету издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары  | Счет 90, субсчет 6     | Счет 44, субсчет 3  |
| <i>Операция 8.</i> Списаны по расчету управленческие расходы  | Счет 90, субсчет 5     | Счет 44, субсчет 5  |
| <i>Операция 9.</i> Отражены прочие доходы по текущей деятельности, оприходованы излишки товаров (по покупным ценам)                                     | Счет 41, субсчет 3     | Счет 90, субсчет 7  |
| <i>Операция 10.</i> Отражены прочие расходы по текущей деятельности списание недостач, потерь товаров за счет организации (по покупным ценам)           | Счет 90, субсчет 10    | Счет 94             |
| <i>Операция 11.</i> Отражается результат по текущей деятельности организации общественного питания:   |                        |                     |
| прибыль   | Счет 90, субсчет 11    | Счет 99             |
| убыток  | Счет 99                | Счет 90, субсчет 11 |

### Вопросы для самоконтроля

1. По какому показателю оценивают производственно-торговую деятельность организаций общественного питания?
2. От чего зависит присвоение определенной наценочной категории объекту общественного питания?

3. На какие наценочные категории подразделяют объекты общественного питания Республики Беларусь?

4. На каких объектах общественного питания не ведется натурально-стоимостной учет товаров и сырья?

5. По каким ценам учитываются товары, сырье и продукты на распределительных складах общественного питания?

6. Какие методики калькулирования продажных цен на продукцию собственного производства применяются на объектах общественного питания Республики Беларусь?

7. Каков порядок документального оформления отпуска товаров и сырья со склада (кладовых) на объекты общественного питания?

8. Как оцениваются и учитываются товары и продукты на кухне, используемые для приготовления заказных и порционных блюд?

9. Каковы особенности проведения и выявления результатов инвентаризации на объектах общественного питания?

10. Какова методика расчета валовой прибыли от реализации товаров и продукции собственного производства в общественном питании?

### Тест

Из предложенных ниже вариантов ответов выберите правильный.

1. Каким основным объемным показателем оценивается деятельность организаций общественного питания?

*Варианты ответа:*

- а) оптовый оборот;
- б) заготовительный оборот;
- в) розничный товарооборот;
- г) выпуск продукции собственного производства.

2. На основании каких документов приходят сырье и продукты в производство, поступившие с распределительного склада общественного питания?

*Варианты ответа:*

- а) товарно-транспортной накладной формы ТТН-1 или товарной накладной формы ТН-2;
- б) отпуск продукции документально не оформляется;
- в) ведомости на закупку сельскохозяйственных продуктов у населения;

г) дневного заборного листа.

3. Каким образом оформляется отпуск продукции кухни в раздаточную, если она не отделена от основного производства?

*Варианты ответа:*

- а) выписывают товарно-транспортную накладную формы ТТН-1;
- б) производят записи в журнал учета отпуска продукции на раздачу;
- в) выписывают дневной заборный лист;
- г) отпуск продукции документально не оформляют.

3. Каким документом оформляется в буфете приготовление собственной продукции?

*Варианты ответа:*

- а) товарно-транспортной накладной формы ТТН-1;
- б) актом реализации заказных блюд за наличный расчет;
- в) дневным заборным листом;
- г) актом на изготовление блюд и напитков в буфете.

4. Какой учетной записью отражают разницу между ценами на сырье, предназначенное для приготовления массовых блюд и израсходованное на производство заказных блюд?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания», кредит счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты и тара в общественном питании» – на стоимость израсходованной продукции по ценам калькуляции;
- б) дебет счета 41 «Товары», субсчет 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания», кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчет 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» – на сумму разницы в ценах без НДС и кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчета 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров» – на сумму НДС в разнице в ценах;
- в) дебет счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания»,

кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании» – на сумму разницы в ценах без НДС (сторнировочная запись), кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчета 5 «Налог на добавленную стоимость в розничной цене товаров» – на сумму НДС в разнице в ценах;

- г) дебет счета 41 «Товары»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на сумму разниц в ценах.

5. Калькуляция цены на продукцию общественного питания сводится к суммированию стоимости сырьевого набора по учетным ценам кухни и делением полученной суммы на 100. На какие готовые изделия производится калькуляция продажной цены?

*Варианты ответа:*

- а) гарниры, фарши, соусы, реализуемые через торговый зал населению;
- б) продукцию собственного производства, реализуемую населению через торговый зал, кроме гарниров, специй и соусов;
- в) продукцию обособленных производственных цехов, реализующих готовые изделия преимущественно другим субъектам хозяйствования;
- г) изготовление блюд и напитков в буфете.

6. В каком документе контролируется правильность установления розничных цен объекта общественного питания на продукты, покупные товары и применение наценок общественного питания?

*Варианты ответа:*

- а) калькуляционной карточке;
- б) книге регистрации розничных цен общественного питания на продукты и товары;
- в) книге покупок;
- г) реестре калькуляционных карточек.

7. Какой учетной записью отражают включение в цену товаров расходов по доставке их до пункта, указанного в договоре, по тарифам без налога на добавленную стоимость?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания», кредит счета 44 «Расходы на реализацию»;
- б) дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- в) дебет счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- г) дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

8. Что означает бухгалтерская запись по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания»?

*Варианты ответа:*

- а) списаны реализованные товары, продукты и готовая продукция в общественном питании;
- б) отпущены товары из одного объекта общественного питания в другой;
- в) списаны потери товаров и продукции в общественном питании;
- г) отражена выручка от реализации товаров в общественном питании.

9. Что означает бухгалтерская запись по дебету счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»?

*Варианты ответа:*

- а) поступили товары от поставщиков;
- б) поступили товары из других объектов общественного питания;
- в) оприходованы излишки товаров, выявленные при инвентаризации, по покупным ценам без НДС;
- г) оприходованы товары в общественном питании.

10. Что означает бухгалтерская запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»?

*Варианты ответа:*

- а) в кассу погашена недостача товаров;
- б) списаны реализованные товары, продукты, готовая продукция в

общественном питании;

в) в кассу поступили денежные средства в счет погашения дебиторской задолженности покупателей;

г) в кассу поступила выручка от реализации товаров в общественном питании.

11. Что означает учетная запись по дебету счета 41 «Товары», субсчета 3 «Товары, продукты, готовая продукция и тара в объектах общественного питания» и кредиту счета 42 «Торговая наценка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании»?

*Варианты ответа:*

а) начислена торговая надбавка, наценка, включенная в розничную цену объекта общественного питания;

б) списана торговая надбавка, включенная в розничную цену товаров;

в) оприходованы товары и продукты;

г) списана реализованная торговая надбавка, наценка на товары, продукты и готовую продукцию в общественном питании.

12. Что означает учетная сторнировочная запись: дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредит счета 42 «Торговая наценка», субсчета 3 «Торговая надбавка (скидка, наценка) на товары в общественном питании»?

*Варианты ответа:*

а) начислена торговая надбавка (наценка), включенная в розничную цену объекта общественного питания;

б) списан налог на добавленную стоимость, включенный в розничную цену товаров;

в) начислен налог на добавленную стоимость;

г) списана реализованная торговая надбавка, наценка на товары, продукты и готовую продукцию в общественном питании.

В таблице 36 приведены правильные ответы на вопросы предложенного выше теста.

Таблица 36 – Ответы на вопросы теста

|               |   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |
|---------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Номер вопроса | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|

|                                 |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|---------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Правильный<br>вариант<br>ответа | а | г | г | в | б | а | г | в | а | б | в | б |
|---------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|



## **Раздел IV. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТРУДА И РАСЧЕТОВ ПО ЕГО ОПЛАТЕ В ТОРГОВЛЕ, ЗАГОТОВКАХ, ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ**

### **27. Порядок оплаты труда и расчет заработной платы работников торговли, общественного питания и заготовительных организаций**

#### ***27.1. Виды выплат и порядок расчета заработной платы руководящим работникам, специалистам и служащим за счет средств нанимателя***

Понятие «заработная плата» охватывает все виды начисляемого работникам вознаграждения за выполненную работу или отработанное время, а также премии, доплаты, надбавки и социальные льготы, выплачиваемые в денежной и натуральной формах, включая денежные суммы, начисленные в соответствии с законодательством за непроработанное время (время трудовых и социальных отпусков, свободных от работы дней, повышении квалификации и т. д.). Все указанные выплаты являются источником дохода работника.

*Заработная плата* – сумма выплат работнику за выполнение трудовых обязанностей, включая оплату трудовых отпусков. В заработную плату включаются следующие выплаты:

- оплата по окладам и расценкам;
- текущие премии за выполнение основных показателей;
- доплаты за совмещение профессий, ночные и праздничные, а также доплаты до уровня минимальной заработной платы;
- надбавки за стаж непрерывной работы, сложность и напряженность труда;
- прочие выплаты, связанные с выполнением трудовых обязанностей.

Вопрос о выборе форм и систем оплаты труда решается торговой организацией самостоятельно исходя из их организационно-технических условий, задач по выполнению объемных количественных и качественных показателей, вида хозяйственной деятельности, обеспеченности рабочей силой, качества применяемых норм и расценок и других факторов, способствующих увеличению доходов, экономии материальных ресурсов, эффективности использования оборудования и т. д. Решение данного вопроса закрепляется в коллективном дого-

воре. При выборе форм и систем оплаты труда следует исходить из того, что они должны:

- обеспечить материальную заинтересованность работников в повышении производительности труда;
- быть экономически обоснованными, т. е. экономический эффект, получаемый вследствие их применения, должен быть больше размера выплачиваемого вознаграждения;
- соответствовать организационно-техническим условиям, особенностям технологического процесса, характеру применяемых средств труда, формам его организации.

При разработке форм и систем оплаты труда в организации решают одновременно две задачи. Во-первых, каждая система должна направлять усилия работника на достижение высоких показателей трудовой деятельности, которые обеспечат получение необходимого нанимателю финансового результата с наименьшими затратами. Во-вторых, каждая система оплаты труда должна предоставлять работнику возможность для реализации имеющихся у него умственных и физических способностей, позволить ему добиваться в рабочем процессе полной самореализации как личности.

Труд руководящих работников, специалистов и прочего управленческого персонала, относящегося к администрации организации оплачивается, как правило, по повременной или повременно-премиальной системе, т. е. исходя из отработанного времени и тарифной ставки (должностного оклада).

Для оплаты труда работника необходимо выполнение следующих условий:

- работник должен быть принят на работу в организацию и с ним заключен трудовой договор (контракт) или гражданско-правовой договор на выполнение работ по договору подряда;
- оформлен табель учета рабочего времени;
- разработано и утверждено штатное расписание, должностные оклады и сдельные расценки;
- разработано и утверждено в соответствии с коллективным договором положение об оплате труда;
- все надбавки и доплаты выплачиваемые работникам должны быть определены приказами.

Основной документ для расчета заработной платы – табель учета рабочего времени, по которому определяют количество отработанных дней.

Тарифные ставки (должностные оклады) работников устанавливаются штатным расписанием руководящих работников, специалистов и служащих организации и обязательно указываются в приказе (распоряжении) руководителя о приеме на работу.

В условиях либерализации экономических отношений в сфере оплаты труда наниматели коммерческих организаций получили широкие права и возможности в выборе систем оплаты труда, направленные на усиление материальной заинтересованности работников в повышении производительности труда. В организациях потребительской кооперации применяются система оплаты труда на основе тарифной сетки, разработанной в организации, а также система оплаты труда на основе «плавающих» окладов руководителей, специалистов и служащих, предусматривающая ежемесячную корректировку должностных окладов по штатному расписанию, которые являются нижней границей тарифной заработной платы и могут увеличиваться с учетом роста доходов от реализации, снижения уровня расходов на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг. Изменение уровней доходов и расходов по реализации товаров в отчетном периоде по сравнению с соответствующим периодом прошлого года рассчитывают нарастающим итогом с начала года. Система «плавающих» окладов устанавливается нанимателем в организации с согласия сотрудников и определяется коллективным договором и положением об оплате труда.

Индивидуальные надбавки к должностным окладам до 50% могут устанавливать за высокие творческие, производственные достижения в работе, сложность и напряженность труда или за выполнение особо важных (срочных) работ на период их выполнения. Более высокий размер такой надбавки в порядке исключения руководитель вправе устанавливать отдельным работникам с учетом конкретных условий их труда, обязанностей и ответственности. Надбавку руководителю организации устанавливает вышестоящий потребсоюз (собственник). Размеры надбавок дифференцированы в зависимости от объемов и сложности выполняемых работ, их результативности, деловых качеств работника, наличия высшего или среднего специального образования, стажа работы по специальности, уровня квалификации.

Конкретные размеры надбавок руководитель по согласованию с профкомом утверждает отдельным приказом. При ухудшении показателей хозяйственно-финансовой деятельности организации, переводе работника на другую должность, ухудшении качества труда, несвоевременном выполнении заданий, нарушениях трудовой и производ-

ственной дисциплины надбавки снижают или отменяют приказом руководителя организации. При убыточной работе организации за месяц надбавки не выплачивают.

Заработная плата начисляется в размере установленного должностного оклада (должностного оклада с надбавкой), если он отработал полный рабочий месяц. За неполный месяц его заработная плата пересчитывается на фактически отработанное время по формуле

$$З_n = O \cdot t_1 : t_0,$$

где  $З_n$  – заработная плата за фактически отработанное время;

$O$  – должностной оклад (с надбавкой);

$t_0$  – количество рабочих календарных дней в месяце;

$t_1$  – количество отработанных календарных дней.

Доплаты специалистам и служащим заготовительных организаций за работу сверх нормативной продолжительности рабочего времени производят по приказу в период массовой приемки, переработки и отгрузки сельскохозяйственных продуктов и сырья и устанавливают наряду с другими надбавками в размере 50% тарифных ставок (должностных окладов).

Доплаты специалистам и служащим за совмещение должностей, выполнение обязанностей временно отсутствующего работника производят по приказу (распоряжению) руководителя организации.

Под совмещением должностей понимают выполнение работником наряду со своей основной работой дополнительной работы по другой должности. Обязанности высвобождаемого работника могут возлагать на одного или нескольких работников и доплату каждому устанавливать дифференцированно в зависимости от сложности, характера, объема выполняемых работ и степени использования рабочего времени. Источником доплат служит экономия фонда заработной платы, полученная от высвобождения численности работников. Подобную доплату не устанавливают руководителям организаций, их заместителям, руководителям структурных подразделений, отделов и их заместителям, а также работникам, в обязанности которых входит выполнение этой работы, или когда работники недостаточно загружены по основной работе.

Под выполнением обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от основной работы следует понимать замену работника, отсутствующего в связи с болезнью, отпуском, команди-

ровкой и по другим причинам, когда в соответствии с действующим законодательством за ним сохраняется рабочее место (должность). Приказом (распоряжением) руководителя организации на работника возлагаются обязанности временно отсутствующего работника. Доплату специалисту и служащему устанавливают в пределах должностного оклада отсутствующего работника без персональной надбавки. Доплата за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника не производится руководителям организации, структурных подразделений, отделов, участков, цехов, их заместителям и главным специалистам.

Надбавки за стаж работы в потребительской кооперации выплачивают для сокращения текучести кадров и закрепления их в системе. Их устанавливают всем категориям работников в зависимости от стажа работы от 5 до 20% должностного оклада (тарифной ставки) и выплачивают, как правило, ежемесячно за фактически отработанное время.

Текущее премирование работников администрации за основные результаты хозяйственно-финансовой деятельности производят согласно положению об оплате труда работников организации. Организации самостоятельно устанавливают формы, показатели, размеры, условия премирования.

Премии устанавливают в процентах к должностному окладу за обеспечение прогнозных параметров роста объемных показателей (в торговле – за обеспечение прироста товарооборота за месяц в сопоставимых ценах к соответствующему периоду прошлого года, и рентабельную работу организации за месяц). Премии руководителю, его заместителям и специалистам не выплачиваются при убыточной работе организации за отчетный месяц и могут сокращаться до 50% при убыточной работе организации нарастающим итогом с начала года, но рентабельной работе за отчетный месяц.

Руководитель организации вправе снизить или полностью снять премию отдельным работникам за производственные упущения в работе при наличии административных взысканий (выговор, строгий выговор), необеспечении сохранности имущества организации, возникновении непроизводительных расходов и потерь от бесхозяйственности. Руководителю, главному бухгалтеру организации премии не выплачивают при наличии задолженности бюджету по налогам и сборам.

Основанием для начисления премии служит постановление правления (приказ руководителя) кооперативной организации о премировании работников за месяц (квартал), проект которого готовит финансово-экономическая служба по итогам работы организации за отчетный

период. В нем указывают должностных лиц и категории работников, размер премии, а также процент ее повышения или понижения для конкретных должностных лиц. Премии работникам администрации начисляют по установленному проценту от тарифных ставок (должностных окладов) с учетом персональных надбавок и доплат за фактически отработанное время и оформляют специальным расчетом.

Единовременные премии администрация может устанавливать отдельным работникам и коллективам согласно коллективному договору за выполнение особо важных производственных заданий, проявленную инициативу, обеспечивающую рост доходов (активное участие в заготовках сельскохозяйственных продуктов и сырья, осуществление закупки товаров и т. п.). Единовременную премию выплачивают по приказу (распоряжению) руководителя организации и устанавливают в абсолютной сумме. Единовременное поощрение работников может производиться в виде подарков. В организации также может устанавливаться предельная сумма выплат единовременного поощрения на одного работника в год.

Вознаграждение за общие результаты работы организации в организациях потребительской кооперации выплачивают рабочим и служащим по окончании года на основании соответствующего постановления правления (приказа руководителя) кооперативной организации. Предварительные расчеты по распределению заработанных средств на выплату вознаграждения производят финансово-экономические службы с учетом совокупного заработка за год, стажа работы, повышающих и понижающих коэффициентов у каждого работника. При этом бухгалтерия должна дать полную и точную информацию о совокупном годовом заработке каждого работника. Порядок выплаты вознаграждения за общие результаты работы организации и круг лиц, его получающих, определяются положением по оплате труда.

Индексацию доходов населения организации осуществляют в порядке, предусмотренном Законом Республики Беларусь № 476-ХІІ от 21 декабря 1990 г. «Об индексации доходов населения с учетом инфляции» и коллективным договором с целью частичного возмещения потерь от инфляции.

Заработная плата индексируется пропорционально индексу потребительских цен в пределах 100% бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, действующего на момент индексации. Часть дохода, превышающая 100% бюджета прожиточного минимума, индексации не подлежит.

Размер индекса потребительских цен, применяемый при индексации, сохраняется на весь период до очередного превышения пятипро-

центного порога.

Бюджет прожиточного минимума (стоимостная величина прожиточного минимума, а также обязательные платежи и взносы) в среднем на душу населения по основным социально-демографическим группам в расчете на месяц ежеквартально утверждается Правительством Республики Беларусь в ценах последнего месяца каждого квартала.

Коллективные договоры (соглашения) могут предусматривать индексацию заработной платы в порядке, установленном законодательством для индексации доходов из бюджетных источников, определять другой порядок индексации (основание, условия и механизм индексации организацией определяются самостоятельно), либо не предусматривать возможность индексации вообще, в таком случае основания индексации заработной платы отсутствуют.

Индексации подлежат:

- выплаты, начисленные по ставкам и расценкам с учетом надбавок и доплат по действующему законодательству, премии постоянно характера;
- отпускные и другие выплаты.

Не индексируются разовые выплаты (единовременные премии, материальная помощь, вознаграждение за общие результаты работы, выходное пособие и др.).

Сумму индексации заработной платы относят за счет средств нанимателя. Доходы, превышающие установленный норматив, индексации не подлежат.

## **28. Виды выплат, порядок оплаты труда и расчет заработной платы работникам торговли, общественного питания и заготовителям**

Оплата труда работников торговли, общественного питания и заготовителям может производиться по повременной, повременно-премиальной или сдельно-премиальной системе. Порядок оплаты труда определяется в положении по оплате труда и в коллективном договоре. По должностным окладам и тарифным ставкам за отработанное время чаще всего оплачивается труд заведующих складами, кладовщиков, складских рабочих, грузчиков, продавцов мелкой розничной торговли, экспедиторов и других работников. Труд основных категорий работников (продавцов, поваров, кондитеров, заготовителей) оплачивается по сдельно-премиальной системе. Если сдельный заработок работника составляет менее  $\frac{2}{3}$  его тарифной ставки за отрабо-

танное время (при невыполнении планового задания), ему выплачивают гарантированный минимум в размере должностного оклада за проработанное время. Если в организации не может быть обеспечена минимальная выработка, то для данной категории работников применяют повременную оплату труда. Работникам розничной торговли (продавцам) устанавливают месячные тарифные ставки (должностные оклады) с учетом присвоенной им категории, поварам, кондитерам, буфетчикам – часовые тарифные ставки с учетом их разряда.

### *Оплата труда работников торговли*

Сдельная оплата труда продавцов производится за фактический объем реализации товаров, в том числе за объем розничного товарооборота, сданную стеклопосуду, отпуск товаров организациям по безналичному расчету.

Сдельную фиксированную расценку устанавливают в процентах к товарообороту и дифференцируют по типам магазинов (продовольственные, промышленные, товаров повседневного спроса и т. д.) и категориям продавцов. Работникам торговых объектов, имеющих звание «Образцовый объект розничной торговли» по итогам областных конкурсов, тарифные ставки (сдельные расценки) могут повышаться до 10%.

Сдельную оплату труда работников торговли могут осуществлять по подвижным расценкам, величина которых зависит от фактической выработки продавцов за истекший месяц и квалификации. Этот метод гарантирует равную оплату труда продавцов с одинаковой квалификацией, выработкой и условиями работы, а также обеспечивает необходимое соотношение между темпами роста производительности труда и заработной платы.

По типам магазинов ежемесячно доводится минимально допустимая выработка на основании данных о фактическом товарообороте за предшествующие месяцы, а также с учетом возможного роста цен на товары. Заработная плата продавцам начисляется по следующей формуле:

$$Z_n = Z_0 \cdot T_n : T_0 \cdot П + (1 - П),$$

где  $Z_n$  – сдельный заработок продавца за фактически отработанное время за месяц;

$Z_0$  – тарифная ставка (должностной оклад) продавца за отработанное время;



$T_n$  – фактический товарооборот магазина на одного работника, пересчитанный на полный рабочий месяц, фактическая индивидуальная выработка;

$T_0$  – месячный план товарооборота магазина на одного работника – плановая индивидуальная выработка, соответствующая месячной тарифной ставке работника;

$\Pi$  – темп прироста заработной платы продавцов на один процент прироста производительности труда, устанавливаемый Белкоопсоюзом.

При изменении тарифной ставки первого разряда для работников организации пересмотру подлежат и должностные оклады продавцов.

Как при повременной, так и при сдельной оплате труда за выполнение дополнительных работ работникам торговли устанавливают доплату по сдельным расценкам либо в процентах к тарифной ставке (должностному окладу):

- за фактически отработанное время, уборку магазина, где отсутствуют уборщики, – по расценке за один квадратный метр убираемой площади;
- за заготовку сельскохозяйственных продуктов и сырья – по расценкам, установленным по каждому виду закупаемых сельскохозяйственных продуктов и сырья;
- за сбор паевых взносов и т. д.

Доплату за заведование магазинами не освобожденным от основной работы сотрудникам устанавливают в размере до 40% должностного оклада (заведующему секцией, продавцам мелкой розницы, автоматами – до 20% тарифной ставки) или в абсолютной сумме с учетом численности работников и объемов деятельности.

Доплату за разделение рабочего дня на части, т. е. с перерывом в работе более двух часов по производственной необходимости при нормальной продолжительности ежедневной работы торгового объекта устанавливают в размере до 30% тарифной ставки (должностного оклада) работника за отработанное время.

Доплаты за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, а также обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются в процентах к тарифной ставке (должностному окладу) отсутствующего работника и не должны превышать 50% тарифной ставки (должностного оклада) по основной работе.

За погрузку и разгрузку товаров в продовольственных магазинах силами продавцов доплаты могут составлять до 10% тарифной ставки

(должностного оклада) при отсутствии по штатному расписанию грузчиков. За печное отопление магазинов надбавка, устанавливаемая на период отопительного сезона в процентах к тарифной ставке (должностному окладу) истопника, устанавливается в зависимости от количества печей.

В соответствии с трудовым законодательством оплату труда работников торговли в праздничные дни производят в двойном размере.

Основание для начисления сдельного заработка работникам торговли – справка о выработке и табель учета рабочего времени. При оплате труда продавцов по сдельным расценкам фактический объем реализации, кроме стоимости стеклопосуды, корректируют по установленному коэффициенту в связи с ростом цен на потребительские товары. Для стимулирования объема продаж торговые организации по каждому торговому объекту могут корректировать сдельные расценки на коэффициент ускорения (замедления) товарооборачиваемости.

Начисление сдельного заработка работникам каждого магазина оформляют отдельным расчетом, содержание которого зависит от принятого порядка оплаты труда и видов производимых выплат.

Тарифные ставки (должностные оклады) работников пересчитывают на фактически отработанное время путем деления должностного оклада (ставки) на количество рабочих дней в данном месяце и умножения на количество отработанных дней по графику.

Расчет сдельного заработка за объем реализации товаров и другие виды работ проводят следующим образом: сначала определяют сдельный бригадный заработок путем умножения единой бригадной расценки, установленной к объему реализации товаров или за единицу объема выполненной работы, а затем распределяют его между членами бригады по коэффициенту пропорционально тарифным ставкам за отработанное время.

Коэффициент заработка определяют путем деления суммы сдельного заработка бригады на сумму должностных окладов бригады за отработанное время. Сдельный заработок работника за выполненную работу определяют умножая тарифную ставку за отработанное время на коэффициент его распределения.

Начисление премии работникам торговли производят так же, как и администрации, и оформляют отдельным расчетом.

#### *Оплата труда работников общественного питания*

Сдельная оплата труда применяется для оплаты труда поваров, буфетчиков, барменов, официантов, кухонных рабочих. Ее производят по сдельным расценкам, установленным в процентах к товарообороту.

Для кондитеров и работников цехов по производству полуфабрикатов и кулинарных изделий, не входящих в состав бригады кухни, сдельные расценки устанавливают за единицу каждого вида выпущенных изделий с учетом установленной нормы выработки для торговых объектов общественного питания со средним организационно-техническим уровнем.

Сдельные расценки применяют в полном размере, если в организации используется только сдельная оплата труда работников. Они должны быть снижены пропорционально доле сдельной оплаты при сдельно-повременной оплате труда. На объектах общественного питания второй и третьей наценочной категории оплата труда поваров, кухонных рабочих и буфетчиков, переведенных на бригадную форму оплаты труда, может производиться в размере 60% по часовым тарифным ставкам и в размере 40% – по сдельным расценкам от товарооборота или в иных пропорциях.

Так как затраты труда на выпуск и реализацию продукции собственного производства в два раза выше, чем на реализацию покупных товаров, то для стимулирования выпуска этой продукции сдельные расценки за ее реализацию должны быть в два раза выше, чем за реализацию покупных товаров.

На практике чаще применяют альтернативный вариант, т. е. сдельные расценки за реализацию покупных товаров и собственной продукции устанавливают единые, но применяют понижающие дифференцированные коэффициенты оплаты труда за реализацию покупных товаров. Например, понижающие коэффициенты оплаты труда за реализацию покупных товаров для объектов второй и третьей наценочной категории открытого типа устанавливают в размере 0,3 для объектов, торгующих спиртными напитками, и в размере 0,5 для объектов, не торгующих спиртными напитками.

Надбавки заведующим производством (шеф-поварам), заведующим кондитерских цехов и их заместителям, поварам и кондитерам, которым присвоено звание «Мастер-повар» или «Мастер-кондитер», устанавливаются в размере 20% тарифной ставки.

Доплату за вредные условия труда производят поварам, кондитерам и кочегарам по установленным расценкам в процентах к тарифной ставке первого разряда, действующей в организации, или в абсолютной сумме за каждый час ежедневной работы во вредных условиях согласно таблице учета использования рабочего времени.

Доплату за заведование (руководство бригадой) производят заведующим столовыми, кондитерскими цехами в процентах к месячной тарифной ставке или в абсолютной сумме.

Премирование работников общественного питания осуществляют в таком же порядке, как и работников торговли. Поваров, кондитеров, работников цехов полуфабрикатов, кухонных рабочих премируют за выполнение плана по выпуску продукции собственного производства, а продавцов, буфетчиков – за выполнение плана розничного товарооборота при условии наличия прибыли за отчетный месяц.

### *Оплата труда заготовителей*

Оплата труда работников, закупающих сельскохозяйственные продукты и сырье на заготовительных складах и пунктах, объектах торговли и общественного питания, производится по сдельным расценкам в зависимости от количества и качества закупленных и сданных на заготовительный склад сельскохозяйственных продуктов и сырья, переданных на реализацию в магазин. Расценки устанавливаются по видам сельскохозяйственных продуктов и сырья (картофель, морковь, грибы, макулатура, кожевенное сырье и т. д.), за единицу физического объема закупаемой продукции (центнер, тонну, штуку). В расценках учтена оплата за погрузочно-разгрузочные работы, укладку продукции.

Для начисления заработной платы заготовителю бухгалтер ежемесячно составляет справку-расчет установленной формы, в которой отражает все виды закупленных и сданных на склад сельскохозяйственных продуктов и сырья в течение месяца. С учетом физического объема закупок по каждому виду и установленных расценок рассчитывают заработную плату.

Заготовителям производят доплату за встречную реализацию населению товаров. Она устанавливается в процентах к тарифной ставке и зависит от объема товарооборота. Начисление заработной платы в подобных случаях оформляют отдельным расчетом, в котором отражают объем реализации товаров, тарифную ставку за отработанное время, размер доплаты с учетом нагрузки и суммы начисленного заработка.

Премирование заготовителей производится за выполнение индивидуального плана закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья с учетом выполнения плана закупок по обязательным видам продукции.

Рабочим, занятым приемкой, сортировкой и переработкой поступившей продукции, сдельная оплата труда осуществляется за фактический объем выполненных работ на основании оформленных нарядов. В них отражают виды выполненных работ, их описание, условия производства и объем. В проверенных и утвержденных руководителем организации нарядах бухгалтерия производит расчет заработной

платы рабочим по сдельным расценкам за фактический объем выполненных работ.

При бригадной оплате труда рабочих, занятых приемкой, сортировкой и переработкой сельскохозяйственной продукции, сдельный бригадный заработок распределяют пропорционально тарифным ставкам за отработанное время. За работу, выполняемую рабочими в сверхурочное время в период массовых заготовок, производят оплату в двойном размере по тарифным ставкам за отработанные дни (часы) по графику.

Премирование складских рабочих производится за своевременную и качественную приемку, сортировку, упаковку и переработку продукции, за недопущение и снижение потерь против установленных норм и т. д.

Индексацию заработной платы, начисление вознаграждения за общие результаты работы по итогам года и других выплат работникам торговли, общественного питания и заготовок осуществляют в таком же порядке, как и руководящим работникам и специалистам.

#### *Порядок оплаты труда лиц несписочного состава*

К несписочному составу относятся лица, не состоящие в штате работников организации:

- принятые на работу по совместительству;
- выполняющие работу по договорам гражданско-правового характера;
- привлеченные к выполнению разовых работ (ремонт тары и инвентаря, погрузочно-разгрузочные работы и т. п.) и другие категории работников.

Совместителей зачисляют на должность, как правило, на основании заявления работника и распоряжения (приказа) руководителя организации. Рабочее время совместителей согласуется с нанимателем. По табелю учета использования рабочего времени производят начисление им заработной платы в таком же порядке, как и основному персоналу, по тарифной ставке пропорционально отработанному времени, а при установлении нормированных заданий – по конечным результатам по расценкам за фактически выполненный объем работ.

В остальных случаях отношения нанимателя с лицами несписочного состава оформляют разовым трудовым соглашением или договором подряда на выполнение определенного вида работ.

Как правило, это работы, которые не могут быть выполнены рабочими и служащими списочного состава. Договоры гражданско-правового характера на выполнение работ могут заключаться с отдельными исполнителями либо с коллективами работников. В договоре подря-

да, в отличие от трудового соглашения, определяется четкий объем работ, сроки его выполнения и размер вознаграждения. Оплату работ по трудовому соглашению осуществляют по действующим расценкам.

Приемку фактически выполненных работ оформляют актом приемки-передачи выполненных работ и нарядом на выполнение работ. Мелкие работы могут быть выполнены без заключения трудового соглашения и оформлены счетом установленной формы. Акты, наряды, счета на выполнение работы подписывают заведующие магазинами и иные ответственные лица для подтверждения приемки выполненных работ и утверждает руководитель организации.

Расчеты сдельного заработка и его распределение между исполнителями производят непосредственно в актах приемки выполненных работ, нарядах и счетах с последующим их переносом в ведомости начисления заработной платы несписочному составу установленной формы. В ведомости каждому работнику отводят одну строку с отражением начисленных, удержанных и выплаченных сумм.

Из заработной платы лиц несписочного состава производят удержание подоходного налога и обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь в порядке и размерах, как по основному персоналу. Льготы по подоходному налогу к оплате труда несписочного состава применяются при наличии подтверждения об отсутствии основного места работы.

Выплату вознаграждения за вычетом произведенных удержаний лицам несписочного состава производят по окончании работ и их приемки и оформляют выпиской расходного кассового ордера на каждого работника или отдельной ведомости, в которых указываются реквизиты документов, удостоверяющих личность каждого получателя.

В ведомости начисления заработной платы несписочному составу подсчитывают итоги за месяц, которые одной строкой записывают по одноименному лицевому счету в регистр по оплате труда для обобщения данных по оплате труда.

#### *Порядок оплаты отпусков и пособий.*

##### *Основание и порядок оплаты отпусков*

Порядок оплаты отпуска регулируется Инструкцией о порядке исчисления среднего заработка, сохраняемого в случаях, предусмотренных законодательством, утвержденной постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь № 47 от 10 апреля 2000 г. с последующими изменениями и дополнениями. В данной ин-

струкции предусматривают период, за который исчисляется заработок, порядок его корректировки в связи с увеличением тарифных ставок (окладов), порядок расчета среднего заработка, сохраняемого за работниками за время отпуска, для выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск, выходного пособия и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Наниматель обязан рассчитать и выплатить средний заработок за время трудового отпуска не позднее, чем за два дня до его начала, а если с работником заключен контракт – не позднее, чем за один день.

В соответствии с трудовым законодательством все работники организаций торговли и общественного питания имеют право на трудовые, дополнительные и социальные отпуска с сохранением места работы и среднего заработка.

Продолжительность основного отпуска должна быть не менее 24 календарных дней и обязательна для всех нанимателей. Продолжительность отпуска может быть увеличена нанимателем за счет собственных средств на условиях и в порядке, предусмотренных коллективным или трудовым договорами.

Отдельным категориям работников ежегодно представляется основной удлиненный отпуск:

- работникам моложе 18 лет или инвалидам – 30 календарных дней;
- женщинам, работающим в сельской местности, – не менее 28 календарных дней и т. п.

Дополнительный отпуск по законодательству предоставляют работникам в связи с особыми условиями работы.

Работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, на основании аттестации рабочих мест по условиям труда предоставляется дополнительный отпуск за работу с вредными и (или) опасными условиями труда.

Работникам с ненормированным рабочим днем наниматель за счет собственных средств устанавливает дополнительный отпуск за ненормированный рабочий день продолжительностью до семи календарных дней.

Работникам, имеющим продолжительный стаж работы в одной организации, отрасли, наниматель за счет собственных средств может устанавливать дополнительный отпуск за продолжительный стаж работы до трех календарных дней. Порядок, условия предоставления и продолжительность этого отпуска определяются коллективным или трудовым договором, нанимателем. Дополнительные поощрительные отпуска наниматель вправе устанавливать за счет собственных средств на условиях и в порядке, предусмотренных коллективным договором.

Трудовой отпуск работнику наниматель обязан предоставлять, как правило, в течение каждого рабочего года (ежегодно).

За первый год работы работникам трудовой отпуск предоставляется не ранее чем через 6 мес. работы у нанимателя, а в последующие годы – согласно графику отпусков. До истечения 6 месяцев работы наниматель обязан предоставить трудовой отпуск по желанию следующим работникам:

- моложе 18 лет;
- принятым на работу в порядке перевода;
- получившим путевки для санаторно-курортного лечения по медицинскому заключению и др.

Отпуск по совмещаемой работе наниматель обязан предоставить работнику одновременно с отпуском по основной работе.

Запрещается непредставление отпуска работникам моложе 18 лет и работникам, имеющим право на дополнительный отпуск в связи с вредными условиями труда. Замена трудового отпуска, кроме предоставляемого за работу с вредными условиями труда, денежной компенсацией возможна при увольнении работника либо при досрочном отзыве из отпуска с его согласия на основании поданного им заявления на выплату компенсации за отпуск, кроме 24 календарных дней, обязательных для отдыха. По договоренности между работником и нанимателем трудовой отпуск можно разделить на несколько частей (при этом одна часть должна быть не менее 14 календарных дней). В таком случае средний заработок исчисляется отдельно для каждой части.

Социальный отпуск работникам предоставляется сверх трудового отпуска для создания благоприятных условий для материнства, ухода за детьми, получения образования без отрыва от производства и других социальных целей.

Для начисления заработной платы за время отпуска необходимо распоряжение (приказ) руководителя организации о предоставлении отпуска, где указаны его продолжительность и период, за который он предоставляется. Праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются.

В расчет принимается заработок, начисленный за работу по трудовому договору. Лицам, работающим по совместительству у разных нанимателей, средний заработок исчисляется раздельно по основному месту работы и совместительству исходя из продолжительности отпуска у каждого нанимателя.

При работе по совместительству у одного и того же нанимателя средний заработок исчисляется исходя из заработной платы, начисленной по основному месту работы и совместительству. Данные для



расчета берут из лицевых счетов работников. Расчет среднего заработка производится исходя из заработка за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу начала отпуска или выплаты денежной компенсации, независимо от того, за какой рабочий год предоставляется отпуск.

Если в течение периода, за который определяется средний заработок, работники освобождались от основной работы с частичным сохранением или без сохранения заработной платы, то месяцы, в которых были такие периоды, из подсчета исключают. Если работник перед уходом в отпуск отработал у данного нанимателя менее года, то средний заработок исчисляют исходя из заработной платы за полные месяцы, отработанные до ухода в отпуск.

Если работник перед уходом в отпуск не отработал ни одного полного месяца (кроме неполных рабочего дня или недели по соглашению сторон) или ни в одном месяце не имел полного заработка, то заработок, принимаемый в расчет среднего, определяют пересчетом фактического за отработанное время на установленную норму времени учитываемого периода. Сначала рассчитывают среднечасовой заработок работника за каждый месяц. Затем рассчитывают заработную плату за каждый месяц, умножая среднечасовой заработок на норму продолжительности рабочего времени в часах в этом месяце и суммируют за весь период, принимаемый в расчет.

В годовой заработок включают все начисленные суммы заработка – по ставкам и расценкам, доплаты за работу во вредных условиях, премии, вознаграждение по итогам работы за год, индексации заработной платы и другие выплаты.

Вознаграждение за общие результаты работы по итогам за год, выслугу лет и другие выплаты включают в заработок пропорционально месяцам, принимаемым для расчета.

Если в учитываемом периоде произошло повышение тарифных ставок и должностных окладов, то производят корректировку начисленного заработка с применением поправочных коэффициентов (коэффициентов индексации), которые рассчитывают пропорционально росту тарифной ставки (в организациях, применяющих тарифную систему оплаты труда) или должностного оклада (в организациях, не применяющих тарифную систему оплаты труда) работника на момент начисления отпускных. При этом применяется тарифная ставка (оклад) без доплат и надбавок, если они в соответствии с законодательством не образуют новую тарифную ставку (оклад). Поправочные коэффициенты не применяются при системе оплаты труда на основе

«плавающих окладов», поскольку размер заработной платы зависит от результатов деятельности работника, его личного вклада и может ежемесячно как повышаться, так и снижаться.

При расчете заработной платы за время отпуска определяется годовой фонд заработной платы с учетом применения поправочных коэффициентов. Если в числе 12 месяцев, предшествующих месяцу ухода в отпуск, имелись месяцы, в которых в соответствии с законодательством работник освобождался от основной работы с частичным сохранением или без сохранения заработной платы, такие месяцы исключаются из расчета (например, временная нетрудоспособность, простой не по вине работника с оплатой в размере 2/3 тарифной ставки (оклада), кратковременный отпуск без сохранения заработной платы, неоплачиваемый день отдыха, который предоставляется за работу в сверхурочное время, в выходной день). Однако если в «неполных» месяцах работник имел заработок выше или на уровне «полных месяцев», то они из расчета не исключаются.

Делением годового скорректированного фонда заработной платы на 12 рассчитывается среднемесячная заработная плата. При этом среднедневной заработок определяется путем деления заработной платы, начисленной за оставшиеся фактически отработанные полные месяцы, на их число и на 29,7 (среднемесячное количество календарных дней, исчисленное в среднем за пять лет). Затем среднедневной заработок умножают на число календарных дней основного и дополнительного отпусков и определяют сумму оплаты за время отпуска. Заработная плата начисляется раздельно за дни, приходящиеся на текущий и следующий месяц, с целью разграничения расходов на оплату труда по отчетным периодам.

Начисление рабочим и служащим среднего заработка за время отпуска оформляется специальным расчетом установленной формы.

#### *Основание и порядок выплаты пособий*

Выплата пособий по временной нетрудоспособности регулируется положением «О порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам», утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 569 от 28 июня 2013 г.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующих случаях:

- утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы в быту;
- ухода за больным членом семьи;

- ухода за больным ребенком в возрасте до 14 лет (за ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет) при лечении в амбулаторных, стационарных условиях и санаторно-курортном лечении;

- ухода за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком;

- протезирования с помещением в стационар протезно-ортопедической организации;

- карантина;

- по беременности и родам в связи с беременностью и родами;

- усыновления (удочерения);

- установления опеки над ребенком в возрасте до 3 мес.

Основанием для начисления пособия работнику является листок нетрудоспособности медицинского учреждения, выданный по каждому месту работы в отдельности, оформленный надлежащим образом и зафиксированный в таблице учета рабочего времени. Пособие выплачивают работнику по каждому месту его работы.

Выплату пособий производят исходя из среднедневного заработка работника, количества рабочих дней по графику работы организации для соответствующей категории работников в период нетрудоспособности и установленного размера пособия.

Размер среднедневного заработка определяется путем деления суммы заработка за шесть календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором возникло право на пособие, учитываемого для исчисления пособий, на число календарных дней этого периода.

В число календарных дней расчетного периода, на которые делится заработок, не включаются периоды трудового и социального отпусков, временной нетрудоспособности; простоя по вине работника, освобождения от работы в соответствии с законодательством.

Работникам, не имеющим в расчетном периоде заработка или имеющим заработок менее чем за календарный месяц, пособия исчисляются по тарифной ставке (окладу) (без надбавок и повышений), установленной(-ому) на день возникновения права на пособия, или исходя из среднего заработка, сохраненного за работником в расчетном периоде в соответствии с законодательством (за периоды трудового отпуска, отпуска по беременности и родам, временной нетрудоспособности и в других случаях).

При исчислении пособий исходя из тарифной ставки (оклада) применяется ее (его) среднедневной размер, который определяется для каждого месяца, в котором имели место временная нетрудоспособ-

ность, отпуск по беременности и родам, путем деления размера тарифной ставки (оклада) на число календарных дней в данном месяце.

При исчислении пособий по среднему заработку применяется размер среднедневного заработка, определенный для соответствующей выплаты в порядке, установленном законодательством. Если работнику производилось несколько таких выплат, пособия исчисляются из более высокого размера среднедневного заработка.

Для расчета среднего заработка берут все выплаты, предусмотренные действующей системой оплаты труда (за исключением выплат, носящих единовременный характер), на которые по действующему законодательству начисляются страховые взносы. Заработная плата, надбавки и доплаты к ней включаются в заработок того месяца, за который они начислены.

Премии и иные выплаты включаются в заработок за тот месяц, в котором они выплачены. Месяцем их выплаты считается месяц, на который они приходятся согласно лицевому счету, расчетной ведомости. Если в месяце, за который исчисляется заработок, работник отработал не все рабочие дни по графику работы, премии и иные выплаты при исчислении пособий учитываются пропорционально отработанному времени в данном месяце.

Заработок для исчисления пособий за каждый календарный месяц расчетного периода не может превышать сумму, на которую начисляются обязательные страховые взносы в соответствии с законодательством.

Размеры пособий по временной нетрудоспособности дифференцированы с учетом продолжительности нетрудоспособности в размере 80% среднедневного заработка за первые 12 календарных дней нетрудоспособности и в размере 100% среднедневного заработка за последующие календарные дни непрерывной временной нетрудоспособности.

Временная нетрудоспособность считается непрерывной (для исчисления пособия), если период освобождения от работы согласно листкам нетрудоспособности длится непрерывно и в указанный период не наступили обстоятельства, влияющие на размер пособия, или новый случай временной нетрудоспособности.

В размере 100% оплата производится с первого календарного дня следующим категориям:

- участникам ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС;

- лицам, имеющим на иждивении троих и более детей до 16 лет (учащихся – до 18 лет);
- инвалидам войны и другим инвалидам, приравненным к ним по льготам;
- донорам в течение 12 мес. после последней сдачи крови и ее компонентов при условии, что донор-мужчина сдал кровь и ее компоненты не менее четырех раз, донор-женщина – не менее трех раз за 12 мес.;
- донорам на период нетрудоспособности, наступившей в связи с забором у них органов или тканей;
- ухаживающим за больным ребенком в возрасте до 14 лет при амбулаторном лечении и за больным ребенком в возрасте до 14 лет (ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет) при стационарном лечении, за ребенком в возрасте до 3 лет и ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком;
- санаторно-курортного лечения ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет при наличии заключения врачебно-консультационной комиссии о необходимости сопровождения такого ребенка.

Пособие выплачивается в половинном размере от установленных норм при временной нетрудоспособности от заболевания, причиной которого явилось употребление алкоголя, наркотических или токсических веществ; а также лицам, нарушившим режим, установленный для них врачом и лицам, ставшим нетрудоспособными в период прогула без уважительных причин.

Максимальный размер пособия по каждому месту работы за календарный месяц не должен превышать размер трехкратной величины средней заработной платы работников в Республике Беларусь в месяце, предшествующем месяцу, в котором возникло право на пособие.

Размер пособия по беременности и родам не должен превышать суммы обязательных страховых взносов, уплаченных в бюджет фонда с вознаграждения, из которого исчислялось пособие. При этом если исчисленный размер пособия по беременности и родам составляет менее минимального размера, установленного положением, пособие по беременности и родам назначается в минимальном размере.

Сумма пособия по беременности и родам не ограничивается, но устанавливается его минимальная сумма за календарный месяц в размере 50% бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения, действующего в каждом месяце отпуска по беременности и родам.

Перерасчет пособий по беременности и родам, исчисленных в ми-

нимальном размере, в связи с изменением величины бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения производится с первого числа в феврале, мае, августе и ноябре.

Пособие по временной нетрудоспособности в размере 100% среднего заработка и доплату до среднего заработка при временном переводе на ниже оплачиваемую работу в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием организация выплачивает работнику за счет средств обязательного страхования данного вида. Основанием для выплаты служит листок нетрудоспособности с заключением врачебно-консультативной или медико-реабилитационной экспертной комиссии и других надлежаще оформленные документы по страховому случаю.

### *Государственные пособия и выплаты*

Государственные пособия семьям, воспитывающим детей, определены ст. 3 Закона Республики Беларусь «О государственных пособиях семьям, воспитывающим детей» № 7-3 от 29 декабря 2012 г.:

- Пособие по материнству (пособие по беременности и родам) назначается в размере 100% среднедневного заработка, определяемого в установленном порядке за 6 календарных предшествующих месяцев. Женщине, ставшей на учет в государственных организациях здравоохранения до 12-недельного срока беременности, назначается в размере 100% наибольшей величины бюджета прожиточного минимума, действующего на дату рождения ребенка.

- Семейные пособия:

- в связи с рождением ребенка (назначаются на первого ребенка – в десятикратном размере, на второго и последующих детей – в четырнадцатикратном размере наибольшей величины бюджета прожиточного минимума, действующего на дату рождения ребенка);

- по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет назначается на первого ребенка в размере 35%, на второго и последующих детей – в размере 40% среднемесячной заработной платы работников Республики Беларусь;

- на детей старше 3 лет из отдельных категорий семей, определяемых данным законом, и другие пособия.

- Пособия по временной нетрудоспособности по уходу за ребенком – это следующие виды пособий:

- по уходу за больным ребенком в возрасте до 14 лет;

- ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери либо другого лица, фактически осуществляющего уход за ребенком, и другие пособия.

В связи с увеличением бюджета прожиточного минимума в среднем на душу населения и среднемесячной заработной платы работников в республике в каждом квартале размеры пособий пересматриваются с первого числа февраля, мая, августа и ноября. Порядок назначения и выплаты пособий устанавливается Советом Министров Республики Беларусь. Пособия на детей назначаются комиссией по назначению пособий, созданной в организации.

Выплата государственных пособий на детей производится за счет средств, отчисляемых на государственное страхование.

Основанием для начисления и выплаты таких пособий являются документы, подтверждающие право работника на их получение, — справки медицинского учреждения о рождении ребенка, своевременной постановке на учет в женской консультации, заявление работника о предоставлении отпуска по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет и копия свидетельства о его рождении; справки домоуправления о составе семьи и с места работы о доходах граждан для расчета совокупного дохода на члена семьи при назначении пособий на детей и другие документы.

*Выходное пособие* выплачивается работникам за счет средств нанимателя при прекращении трудового договора в случаях, предусмотренных законодательством:

- в связи с призывом на срочную военную службу;
- при отказе работника от перевода на работу в другую местность;
- в связи с сокращением численности работников, ликвидацией организации и других случаях.

Конкретный размер, порядок и условия выплаты выходного пособия определяют коллективным договором (контрактом) и не должны быть меньше предусмотренных законодательством. Наниматель обязан предусмотреть в коллективном договоре увеличение размера выходного пособия работникам с учетом стажа их работы.

Выходное пособие не выплачивается работникам, уволенным с должностей, занимаемых по совместительству, независимо от причин увольнения.

Для определения размера выходного пособия средний заработок рассчитывают исходя из заработной платы за два последних календарных месяца работы, предшествующих началу указанной выплаты, в соответствии с условиями и порядком исчисления среднего заработка сохраняемого за время трудового (основного и дополнительно) и социального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Начисление выходного пособия работнику производят на основании распоряжения (приказа) руководителя организации об его увольнении с назначением соответствующих выплат и оформляют специальным расчетом.

### *Виды удержаний из заработной платы и их учет*

Удержания из заработной платы производятся в соответствии с налоговым и трудовым законодательством. Все удержания условно можно разделить на три группы:

- обязательные удержания по исполнительным и иным документам;
- удержания, производимые по инициативе нанимателя:
  - для возвращения аванса, выданного в счет заработной платы;
  - для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок;
  - для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или перевод в другую местность, хозяйственные нужды;
  - при возмещении ущерба, причиненного нанимателю по вине работника);
- удержания по инициативе работника по его письменному заявлению для проведения безналичных расчетов (удержания за товары, проданные в кредит, очередные платежи по личному страхованию на основании страховых полисов, профсоюзные взносы, административные штрафы).

К обязательным удержаниям относятся подоходный налог и страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь по исполнительным документам. Обязательные удержания носят постоянный характер. Сумма их определяется от начисленной заработной платы. Рабочие и служащие являются плательщиками подоходного налога. Основным нормативный документ, регламентирующий вопросы порядка и размера удержания подоходного налога, – Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть).

Объектом налогообложения признаются доходы, полученные плательщиками в Республике Беларусь и (или) от источников за пределами Республики Беларусь, – для физических лиц, признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь в соответствии со ст. 163 Налогового кодекса Республики Беларусь и от источников в Республике Беларусь – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.



При определении налоговой базы учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и натуральной форме в течение налогового периода. Налоговым периодом признается календарный год. Налоговая база определяется ежемесячно, для этого применяется ставка подоходного налога в размере 12%.

*Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда*

Вне зависимости от применяемых организацией форм и систем оплаты труда, формы выплаты заработной платы для обобщения информации о расчетах с работниками по оплате труда используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». На этом счете учитываются расчеты с персоналом списочного и несписочного состава по всем видам заработной платы. Кредитовое сальдо счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» характеризует кредиторскую задолженность хозяйствующего субъекта перед работником по оплате труда.

Начисление заработной платы работникам торговли, общественного питания, заготовительной отрасли осуществляется по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»:

- с дебетом счетов 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию» – начислена оплата труда работников соответствующих производств и отраслей;
- с дебетом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начислены пособия за счет обязательных взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь;
- с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – начислены пособия по временной нетрудоспособности, доплаты до среднемесячного заработка при временном переводе на более легкую нижеоплачиваемую работу в связи с повреждением здоровья вследствие несчастного случая, назначаемые (начисленные) в связи со страховым случаем и производимые за счет средств обязательного страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- с дебетом счета 96 «Резервы предстоящих платежей» – начислена оплата отпусков работников за счет созданного в установленном порядке резерва;
- с дебетом счета 97 «Расходы будущих периодов» – начислена оплата труда, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к расходам будущих периодов (отпускные, приходящиеся на дни следующего месяца);

- с дебетом счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчета 10 «Прочие расходы по текущей деятельности» – начислены суммы выплат работникам за счет средств организации.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом разных счетов отражаются выплаты и удержания из заработной платы:

- 50 «Касса» – выплачены из кассы суммы заработной платы и пособия;

- 51 «Расчетные счета» – перечисленные с расчетного счета на банковские платежные карточки заработная плата и пособия;

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» – удержан подоходный налог;

- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – удержаны обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь;

- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – удержаны суммы в возмещение причиненного работником ущерба и платежи по погашению займов;

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – удержаны суммы платежей в пользу других лиц (по исполнительным документам, по заявлению работника и т. п.);

- 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – выдача заработной платы товарами и иными краткосрочными материальными активами.

Начисленные, но не выплаченные работникам в установленный срок суммы заработной платы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 5 «Расчеты по депонированным суммам». Выплата депонированных сумм отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», субсчета 5 «Расчеты по депонированным суммам» и кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Расходы на оплату труда – важные элементы статей затрат на производство продукции и расходов на реализацию товаров, они обобщаются по видам выплат и отражаются в учете по видам деятельности. Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику.

*Учет отчислений, производимых нанимателем  
от начисленной заработной платы*

В соответствии с Положением о Фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь № 4 от 16 января 2009 г., юридические лица ежемесячно производят отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь.

Одним из принципов государственного социального страхования является обязательное участие работодателей и работающих граждан в формировании государственных внебюджетных фондов социального страхования. Такое участие предоставляет впоследствии возможность гражданам, за которых уплачивались страховые взносы, реализовать свое право на получение пенсии и пособий из средств социального страхования.

Для работодателей и работающих граждан объект для начисления обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь – выплаты всех видов в денежном и (или) натуральном выражении, начисленные в пользу работающих граждан по всем основаниям независимо от источников финансирования. Включаются в объект для начисления обязательных страховых взносов в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь также вознаграждения по гражданско-правовым договорам. В соответствии с Законом Республики Беларусь № 138-ХІІІ от 29 февраля 1996 г. «Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» исключение составляют выплаты, предусмотренные перечнем видов выплат, на которые не начисляются названные взносы.

Отчисления от фонда заработной платы – расходы организации независимо от источников выплат, с которых они начисляются. Суммы отчислений относятся на счета по учету затрат по видам деятельности, на которых учтены основные выплаты каждой категории работников организации.

Выплаты, на которые не начисляются данные взносы, определены Перечнем выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 115 от 25 января 1999 г. (в ред. постановления от 31 марта 2009 г.), в частности это:

- выходное пособие при прекращении трудового договора (контракта);

- государственные пособия, выплачиваемые за счет средств республиканского бюджета и государственного социального страхования;

- суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством в возмещение морального вреда, причиненного работникам;

- компенсации, предусмотренные законодательством (кроме компенсаций, выплачиваемых:

- за неиспользованный трудовой отпуск;

- вместо предупреждения о предстоящем высвобождении;

- за особые условия труда);

- суммы, выплачиваемые в возмещение дополнительных расходов, связанных с выполнением работниками трудовых обязанностей;

- стоимость выдаваемых в соответствии с нормами, установленными законодательством, специальной одежды обуви, других средств индивидуальной защиты, мыла, смывающих и обезжиривающих средств, молока или других равноценных пищевых продуктов, а также лечебно-профилактического питания или в соответствующих законодательству случаях сумма денежных затрат по их приобретению и др.

Размер обязательных страховых взносов, начисляемых нанимателями на заработную плату и уплачиваемых за счет их средств, по общему правилу составляет 34%, в том числе 28% – пенсионное страхование, 6% – социальное страхование.

Расчеты с указанным фондом по начисленным платежам и израсходованным средствам учитываются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Сумма произведенных фонду отчислений отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию», а также счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчету 10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний введено с 1 января 2004 г. Декретом Президента Республики Беларусь «Об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» № 18 от 30 июля 2003 г. В настоящее время порядок и условия их проведения регулируются Положением о страховой деятельности в Республике Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь «О страховой деятельности» № 530 от 25 августа 2006 г., рядом постановлений Совета Министров Республики Беларусь и иными нормативными правовыми актами Республики Беларусь. Страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и

профессиональных заболеваний начисляют по тарифу от фонда заработной платы, на который в соответствии с законодательством начисляются данные взносы, и перечисляют Белорусскому унитарному страховому предприятию «Белгосстрах». Тариф дифференцируется по отраслям деятельности в зависимости от класса профессионального риска.

Сумма начисленных страховых взносов отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 44 «Расходы на реализацию», счета 90, субсчета 10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что в организациях потребительской кооперации Республики Беларусь используется механизм регулирования оплаты труда, предполагающий государственное воздействие на заработную плату на основе установления минимальной заработной платы, индексации, гибкой политики налогообложения. Размер заработной платы никакими пределами не ограничивается и зависит от эффективности деятельности хозяйствующего субъекта на рынке. Четко поставленный бухгалтерский учет оплаты труда позволяет довольно точно отражать затраченный труд и оплачивать его. Учет и контроль затрат на оплату труда позволяет оптимизировать затраты на оплату труда, снижая долю расходов на труд в расходах на реализацию товаров. Благодаря действующему законодательству, затраты на оплату труда в Республике Беларусь учитываются достаточно полно и адекватно.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие формы оплаты труда, применяемые в общественном питании и заготовках, можно выделить?
2. В каком локальном акте субъект хозяйствования закрепляет формы и системы оплаты труда?
3. Как производится оплата труда работнику за работу в праздничные и выходные дни?
4. Как определяется среднедневной заработок для начисления заработной платы за время отпуска и пособия по временной нетрудоспособности?
5. От чего зависит размер начисляемого пособия по временной нетрудоспособности?

6. Какой показатель отражает фактическую выработку и принимается в расчет сдельного заработка работников буфета в объектах общественного питания?

7. За что премируют поваров, кондитеров, работников цехов полуфабрикатов, кухонных рабочих?

8. Как устанавливаются расценки при оплате труда заготовителей?

9. Как определить размер среднедневного заработка для расчета пособия по временной нетрудоспособности?

10. Какие отчисления и в каких размерах производят наниматели от начисленной заработной платы?

### Тест

Из приведенных ниже вариантов ответов выберите правильный.

1. Что подразумевается под минимальной выработкой в нормировании труда торговых работников розничной торговли?

*Варианты ответа:*

- а) план розничного товарооборота;
- б) план заготовительного оборота;
- в) фактический розничный товарооборот;
- г) выпуск продукции собственного производства.

2. Что подразумевается под минимальной выработкой в нормировании труда поваров (кондитеров) в общественном питании?

*Варианты ответа:*

- а) план розничного товарооборота;
- б) план заготовительного оборота;
- в) выручка от реализации продукции и от услуг общественного питания;
- г) план выпуска продукции собственного производства.

3. Что подразумевается под минимальной выработкой в нормировании труда заготовителя?

*Варианты ответа:*

- а) выручка от реализации сельскохозяйственных продуктов и сырья;
- б) план заготовительного оборота по общему объему и в натуральных показателях по важнейшим видам продукции;

- в) фактический заготовительный оборот по общему объему и по видам продукции;
- г) план реализации продукции по видам.

4. Какие из перечисленных объектов отражаются в бухгалтерском учете оплаты труда?

*Варианты ответа:*

- а) расчеты с персоналом по оплате труда;
- б) среднесписочная численность работников, фонд рабочего времени; производительность труда, фонд заработной платы;
- в) списочная численность работников, рабочее время, выработка, виды выплат, расходы на оплату труда, удержания из заработной платы, расчеты с персоналом по оплате труда;
- г) фонд рабочего времени.

5. Какие из перечисленных выплат раскрывают состав фонд заработной платы?

*Варианты ответа:*

- а) заработная плата за выполненную работу и отработанное время, поощрительные, компенсирующие, социальные и прочие выплаты на подготовку, переподготовку кадров, проведение культурно-просветительных и оздоровительных мероприятий коллектива;
- б) заработная плата за выполненную работу и отработанное время, поощрительные выплаты, выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, оплата за непроработанное время, отдельные выплаты социального характера;
- в) списочная численность работников, рабочее время, выработка, виды выплат, расходы на оплату труда, удержания из заработной платы, расчеты с персоналом по оплате труда;
- г) заработная плата за выполненную работу и отработанное время; поощрительные выплаты, выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда.

6. Какие из перечисленных выплат относятся к основной заработной плате?

*Варианты ответа:*

- а) надбавки за сложность и напряженность работы и высокие достижения в труде;

- б) заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;
- в) выходное пособие;
- г) заработная плата за время трудового отпуска.

7. Как распределить сдельный бригадный заработок между членами бригады?

*Варианты ответа:*

- а) поровну;
- б) пропорционально отработанному времени членами бригады;
- в) пропорционально тарифным ставкам членов бригады;
- г) пропорционально тарифным ставкам членов бригады за отработанное время.

8. Какие показатели отражают фактическую выработку и принимаются в расчет сдельного заработка работников ресторанов, баров, кафе, столовых в общественном питании?

*Варианты ответа:*

- а) выручка от реализации продукции и товаров в общественном питании;
- б) товарооборот общественного питания;
- в) оборот по реализации продукции собственного производства и оборот по реализации покупных товаров;
- г) розничный товарооборот общественного питания.

9. Как определить среднедневной заработок для расчета заработной платы за время отпуска?

*Варианты ответа:*

- а) сумму годового заработка, принимаемого в расчет с учетом особенностей, разделить на 12 (количество месяцев, принимаемых в расчет) и на 29,7;
- б) сумму годового заработка, принимаемого в расчет с учетом особенностей, разделить на количество календарных дней в году (365 или 366 дней);
- в) сумму годового заработка, принимаемого в расчет с учетом особенностей, разделить на 12 (количество месяцев, принимаемых в расчет) и на 30 (количество календарных дней);



г) сумму годового заработка, принимаемого в расчет с учетом осовременивания, разделить на 12 (количество месяцев, принимаемых в расчет) и на 24 (количество календарных дней).

10. В каких размерах начисляется пособие по временной нетрудоспособности с связи с общим заболеванием?

*Варианты ответа:*

а) в размере 100% среднего заработка за весь период нетрудоспособности;

б) в размере 80% среднего заработка за рабочие дни (часы), приходящиеся на первые 10 календарных дней нетрудоспособности, и 100% – за последующие рабочие дни (часы) нетрудоспособности;

в) в размере 40% среднего заработка за рабочие дни (часы), приходящиеся на первые 6 календарных дней нетрудоспособности, и 50% – за последующие рабочие дни (часы) нетрудоспособности;

г) по тарифной ставке (тарифному окладу) работника.

11. Какие платежи начисляются и уплачиваются от начисленной заработной платы за счет средств нанимателя?

*Варианты ответа:*

а) обязательные страховые взносы по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения; профсоюзные взносы и другие;

б) профсоюзные взносы и подоходный налог;

в) обязательные страховые взносы по государственному социальному страхованию в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь и обязательные страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

г) все перечисленные здесь платежи.

12. Какая из приведенных учетных записей отражает операцию по начислению заработной платы работникам общественного питания?

*Варианты ответа:*

а) дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 50 «Касса»;

б) дебет счета 44 «Расходы на реализацию», кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

в) дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

- кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;  
 г) дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,  
 кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В таблице 37 приведены правильные ответы на вопросы представленного теста.

Таблица 37 – Результаты теста

| Номер вопроса             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Правильный вариант ответа | а | г | г | в | б | а | г | в | а | б  | в  | б  |

## **Раздел V. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ УСЛУГ РЫНКОВ**

### **29. Цель, задачи и основы организации бухгалтерского учета услуг рынков**

*Рынок* – имущественный комплекс, имеющий в своем составе торговые места, оборудованный и предназначенный для продажи сельскохозяйственной продукции, дикорастущих плодов, ягод, продукции рыбоводства, животных и иных товаров, выполнения работ, оказания услуг юридическими и физическими лицами.

*Торговая зона* – часть территории рынка, предназначенная для торговли определенными группами товаров.

*Торговое место* на рынке – часть торгового прилавка, торгового ряда или территории рынка для установки передвижных средств развозной и разносной торговли, необходимая для выкладки и продажи товаров и ведения единого учета поступления и продажи товаров.

*Торговый ряд* – совокупность торговых мест на рынке, расположенных в одну линию и функционирующих только во взаимосвязи.

*Орган управления рынка* – юридические лица, являющиеся собственниками или пользователями земельного участка с расположенным на нем рынком, осуществляющие контроль, организацию работы рынка, предоставляющие торговые места на рынке для продажи товаров и оказывающие продавцам услуги, связанные с такой продажей.

В зависимости от ассортимента реализуемых товаров рынок подразделяют на несколько видов:

- Продовольственный – рынок, на котором осуществляется торговля продовольственными товарами, сельскохозяйственной продукцией, дикорастущими плодами и ягодами.

- Вещевой – рынок, на котором осуществляется торговля непродовольственными товарами. Вещевой рынок может быть специализированным (автомобильный, строительных материалов, аудио-, видеопродукции и т. д.).

- Зооботанический – рынок, на котором осуществляется торговля животными и другими товарами в соответствии с требованиями.

- Смешанный – рынок, на котором осуществляется торговля различным ассортиментом продовольственных и непродовольственных товаров и (или) сельскохозяйственной продукцией, дикорастущими плодами и ягодами, а также животными.

В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь «О некоторых вопросах деятельности рынков» № 1623 от 12 декабря 2003 г. *орган управления рынка имеет право:*

- предоставлять в приоритетном порядке торговые места на рынке для продажи собственной сельскохозяйственной продукции ее производителям, а также гражданам для продажи ими продукции, произведенной на земельном участке, предоставленном им в соответствии с законодательством для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества;

- расторгать договоры с продавцами, допускающими нарушения установленных требований к осуществлению торговли на рынках;

- определять в установленном законодательством порядке размер платы за предоставление торгового места на рынке и оказание дополнительных услуг;

- оказывать продавцам следующие дополнительные возмездные услуги:

- прокат средств измерений, торгового инвентаря и санитарной одежды; погрузочно-разгрузочные работы;

- разруб мяса; предоставление помещений и оборудования (в том числе холодильного) для хранения товаров и личных вещей продавцов;

- доставка товаров к торговым местам на рынке;

- парковка транспортных средств; распространение рекламных и других объявлений через радиоузел рынка и иные услуги.

Орган управления рынка обязан:

- предоставлять торговые места на рынке на основе договоров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям для торговли на рынке, а также иным физическим лицам, не осуществляю-

щим предпринимательскую деятельность, для разовой продажи произведенных, переработанных либо приобретенных ими для продажи товаров;

- осуществлять за свой счет капитальный ремонт торговых мест на рынке, обеспечивать наличие в надлежащем состоянии инженерных коммуникаций, предоставлять торговые места на рынке, соответствующие требованиям по стандартизации, охране труда, санитарно-гигиеническим, противопожарным, природоохранным и иным требованиям, предусмотренным законодательством и договором;

- не допускать индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц на предоставленные им торговые места на рынке при отсутствии документа об уплате единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (либо заверенной налоговым органом копии), а также индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, являющихся иностранными гражданами, лицами без гражданства, временно пребывающими или временно проживающими на территории Республики Беларусь, – также при отсутствии копий специальных разрешений на занятие предпринимательской деятельностью в Республике Беларусь, иных документов, предусмотренных законодательством;

- принимать меры по обеспечению общественного порядка и безопасности на рынке, организации сторожевой охраны;

- обеспечивать в установленном законодательством порядке утилизацию, переработку либо обезвреживание отходов, в том числе товаров, завезенных на рынок и признанных в установленном законодательством порядке непригодными для употребления в пищу людям;

- осуществлять проверку соблюдения продавцами настоящих правил;

- оказывать содействие представителям контролирующих органов в ходе проверки, принимать меры по устранению выявленных нарушений;

- содержать в надлежащем санитарно-техническом и противопожарном состоянии территорию рынка, административно-хозяйственные помещения, места общего пользования, обеспечивать своевременную уборку, проводить мероприятия по благоустройству и реконструкции рынка, созданию необходимых условий для повышения культуры торговли;

- осуществлять прием наличных денежных средств за предоставление торговых мест на рынке и оказание дополнительных возмездных услуг в установленном порядке с обязательным использованием кассовых суммирующих аппаратов или специальных компьютерных систем;

- обеспечивать необходимые условия для проверки покупателями количества приобретенных ими товаров;
- обеспечивать продавцов торгово-технологическим (включая холодильное) оборудованием, торговым инвентарем, соответствующими техническим требованиям, санитарным нормам, правилам и гигиеническим нормативам;
- принимать меры по устранению причин конфликтных ситуаций при обслуживании покупателей при наличии соответствующих заявлений, касающихся деятельности отдельных продавцов;
- создавать необходимые условия для эксплуатации продавцами кассовых суммирующих аппаратов или специальных компьютерных систем;
- проводить мероприятия по ознакомлению продавцов с законодательством о защите прав потребителей, требованиями к маркировке товаров, ветеринарно-санитарными требованиями, требованиями охраны труда, правилами эксплуатации средств измерений, первичных средств пожаротушения;
- обеспечивать наличие у работников органа управления рынка, занимающихся приемкой, транспортировкой, хранением сельскохозяйственной продукции, дикорастущих плодов и ягод, продовольственных товаров, санитарной обработкой инвентаря и оборудования, личных медицинских книжек, выданных в установленном законодательством порядке;
- организовывать сбор отходов, разделение на виды в соответствии с законодательством, хранение, перевозку в целях их дальнейшего использования в качестве вторичного сырья или обезвреживания;
- устанавливать лимиты размещения отходов в установленном законодательством порядке;
- организовывать учет отходов и внесение платежей за их размещение.

Орган управления рынка обязан оборудовать на рынке в соответствии с его специализацией служебные помещения для размещения лаборатории ветеринарно-санитарной экспертизы с коммунальными услугами, необходимым оборудованием и средствами связи; помещения (места) для разреза мяса; камеры хранения, оснащенные средствами измерений, необходимыми для контроля режимов хранения товаров; помещение, оснащенное холодильной камерой, включая изолятор, для временного хранения товаров, из которых отобраны пробы для лабораторных исследований и товаров, изъятых контроли-

рующими органами из оборота; пункт проката тележек для доставки товара к торговым местам на рынке; пункт проката средств измерений, санитарной одежды, торгового инвентаря; специально предназначенные для курения места; общественные туалеты, водопровод, места (площадки) или специальные объекты для сбора и хранения отходов; иные помещения, предусмотренные законодательством.

Орган управления рынка оборудует рынок техническими средствами противопожарной защиты и первичными средствами пожаротушения в соответствии с требованиями технических нормативных правовых актов системы противопожарного нормирования и стандартизации.

Основными показателями, характеризующими работу рынков, являются розничный товарооборот и прибыль. Важное значение в бухгалтерском учете и отчетности имеют и такие показатели, как доход, выручка и валовая прибыль от реализации товаров, услуг, себестоимость услуг, расходы на реализацию.

Постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 14 декабря 2010 г. № 264 утверждена Методика по расчету розничного товарооборота на рынках, в торговых центрах. Постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 15 ноября 2010 г. № 236 утверждена Инструкция по организации и проведению выборочного государственного статистического наблюдения за объемами продажи товаров на рынках, в торговых центрах. Данной инструкцией установлен порядок организации и проведения государственного статистического наблюдения за объемами продажи и ценами на рынках с целью получения первичных статистических данных для расчета однодневного объема продажи товаров одним продавцом на рынке. Получаемая информация – составная часть данных для расчета розничного товарооборота на рынках.

Выполнение заданий по продаже товаров зависит от наличия необходимых товарных запасов. Орган управления рынка должен обеспечить надлежащие условия для завоза, хранения и продажи товаров на рынке. Цены на товары, реализуемые на рынке, формируются по договоренности между продавцом и покупателем, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь.

На торговых местах на рынке запрещается продажа следующих товаров:

- без предусмотренных законодательством документов и (или) маркировки, удостоверяющих их безопасность и качество;
- с истекшим сроком годности или хранения;

- требующих особых условий хранения и реализации, предусмотренных нормативными документами по стандартизации, без наличия таких условий (рыба и морепродукты, мясные и молочные продукты, включая консервы рыбные, мясные и молочные, маргарин и майонез, масло растительное, парфюмерно-косметические товары, товары бытовой химии и др.);

- иностранного производства без предоставления информации о товаре на белорусском или русском языках.

Допускаются на рынок для продажи клинически здоровые животные при наличии сопроводительных ветеринарных документов, подтверждающих благополучие местности по заразным болезням животных, а также мясные, молочные продукты, птица, рыба, мед и яйца при наличии соответствующих документов, выданных в установленном законодательством порядке. Продукция животноводства, растениеводства, дикорастущие плоды и ягоды, другая продукция, подлежащая ветеринарно-санитарной экспертизе, реализуются на рынках только после проведения в установленном порядке такой экспертизы.

Основным показателем деятельности торговой организации является прибыль от реализации услуг. Она определяется как разность между доходами от реализации услуг и расходами от их реализации. От роста прибыли зависит финансовое состояние рынков.

Перед бухгалтерским учетом услуг рынков стоят следующие задачи:

- учет и контроль торговых мест;
- контроль своевременности и правильности документального оформления операций по предоставлению торговых мест и возмездных услуг;
- соблюдение договорной дисциплины;
- контроль за ценами, соблюдением действующего порядка формирования цен на оказываемые возмездные услуги, обеспечение достоверности учета платных услуг и выручки от их реализации;
- осуществление контроля приема наличных денежных средств за предоставленные торговые места и возмездные услуги;
- обоснованное калькулирование себестоимости услуг рынков;
- соблюдение сметы доходов и расходов, своевременный и правильный расчет финансового результата от реализации платных услуг.

### **30. Состав доходов и расходов рынка по видам оказываемых услуг. Калькулирование себестоимости возмездных услуг, установление тарифов на услуги рынка**

В соответствии с существующей классификацией все доходы и расходы подразделяются на доходы и расходы по текущей деятельности, доходы и расходы по инвестиционной деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности.

Доходы по текущей деятельности рынка – выручка от реализации товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности включают:

- затраты, формирующие себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;

- управленческие расходы;

- расходы на реализацию и прочие расходы по текущей деятельности.

Объем реализации платных услуг населению представляет собой сумму выручки, полученной юридическими лицами от населения за оказанные им услуги, или от других юридических лиц в оплату за оказанные им услуги, включая налог на добавленную стоимость, акцизы и другие налоги. В объем прочих услуг рынков включается:

- сумма платы, взимаемая с граждан за предоставленные торговые места, разруб мяса, взвешивание продуктов, выдачу торгового инвентаря, хранение товаров, проверку качества продуктов, предоставление солнцезащитных тентов); трансляцию объявлений частного характера по радиовещанию;

- торговые услуги, не учитываемые в составе отраслевых групп платных услуг (консультации специалистов, доставка товара на дом без стоимости товара, нарезка стекла, стоимость услуг по комплектованию и оформлению подарка и тому подобные) и др.

Классификация расходов по текущей деятельности для рынков представлена на рисунке 5.

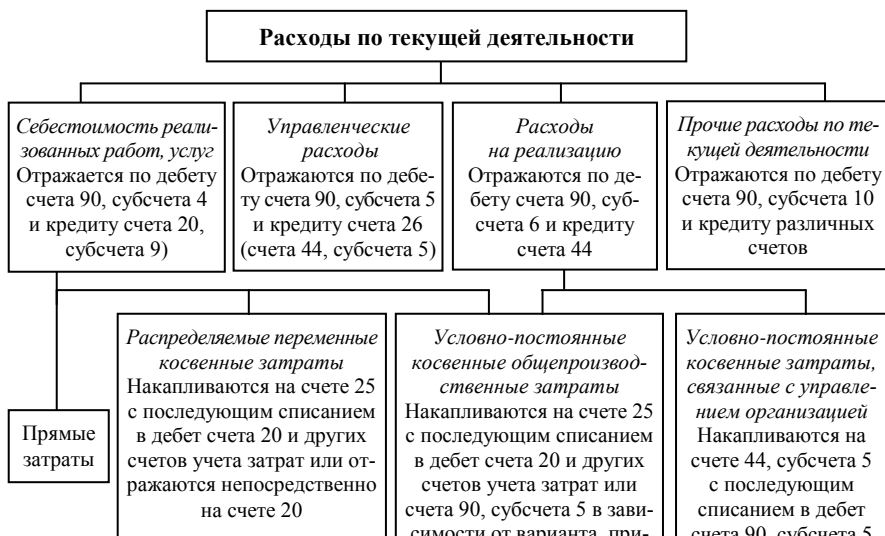




Рисунок 5 – Классификация расходов по текущей деятельности для рынков

Документами, подтверждающими отпуск (реализацию) услуг, являются договор, квитанции, приходные кассовые ордера, товарно-транспортные накладные, акты приемки-сдачи выполненных услуг и др.

Организации потребительской кооперации осуществляют кроме реализации услуг рынков одновременно другие виды деятельности (торговля, общественное питание, заготовки, оказание услуг и др.) и должны вести раздельное планирование и учет затрат по видам деятельности с тем, чтобы обеспечивалось точное исчисление себестоимости продукции, работ, услуг и результатов каждого вида деятельности.

Объекты учета в данной области – отдельные виды оказанных услуг. Главная задача учета затрат на производство услуг – обеспечение учета количества, ассортимента и качества оказываемых услуг, учет фактических затрат по калькуляционным статьям и элементам, внутрипроизводственным подразделениям, контроль за использованием материальных, трудовых ресурсов и выявление резервов снижения себестоимости оказываемых услуг.

Важным моментом является нормирование затрат на производство оказываемых услуг. Органом управления рынка должны быть разработаны методические рекомендации по нормированию, планированию, калькулированию и учету затрат рынков, предусматривающие нормы расходов по оказываемым услугам (расход топлива, электрической и тепловой энергии на единицу оказываемых услуг, нормы трудовых затрат на единицу услуг и др.).

При обосновании цены оказываемых услуг в организации составляется калькуляция отпускной цены на каждый вид оказываемых услуг.

### Пример

Расчет отпускных цен на предоставление услуг по разруб 10 кг мяса (норма времени – 30 мин) приведен в таблице 38.

Таблица 38 – Плановая калькуляция на разруб мяса

| Затраты  | План, р.  |
|--|-----------|
| 1. Основная и дополнительная заработная плата (согласно штатному расписанию)   | 2 750 000 |
| 2. Отчисления в фонд социальной защиты населения (34% от пункта 1)   | 935 000   |
| 4. Страховые платежи (0,6% от пункта 1)  | 16 500    |
| 5. Накладные расходы (сумма подпунктов 5.1–5.7)  | 6 103 885 |
| 5.1. Заработная плата управленческого и вспомогательного персонала   | 2 230 000 |
| 5.2. Налоги и отчисления на заработную плату, всего  | 771 580   |
| В том числе:<br>отчисления в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (34%) | 758 200   |
| страховые платежи (0,6%)   | 13 380    |
| 5.3 Амортизационные отчисления   | 690 000   |

Окончание таблицы 38

| Затраты   | План, р.   |
|---|------------|
| 5.4 Услуги по дезинфекции инвентаря и оборудования                                | 378 000    |
| 5.5. Эксплуатационные и коммунальные платежи                                      | 996 000    |
| 5.6. Стирка белья   | 268 000    |
| 5.7. Прочие затраты, которые входят в себестоимость                               | 770 305    |
| 6. Себестоимость  | 9 805 385  |
| 7. Прибыль (30%)  | 2 941 615  |
| 8. Итого расчетной цены без НДС   | 12 747 000 |
| 9. Налог на добавленную стоимость по установленной к отпускной цене по ставке 20% | 2 549 400  |
| 10. Итого расчетной цены с НДС  | 15 296 400 |

Рассчитываем стоимость 30 мин рабочего времени. Для этого воспользуемся формулой

$$Cт = P : T \cdot 60 = 15\,296\,400 : 168 : 60 \text{ мин} : 2 = 7\,966,87 \text{ р.}$$

(с учетом округления 8 000 р.),

где  $Cт$  – стоимость 30 мин услуги;

$P$  – расчетная цена с НДС, р.;

$T$  – месячный фонд рабочего времени (168 – месячный фонд рабочего времени одного работника), ч.

Аналогично рассчитывается стоимость других услуг. Единицей услуг могут быть дни торговли, килограммы, единицы веса и др.

При расчете арендной платы руководствуются Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах аренды и безвозмездного пользования имуществом» № 354 от 29 марта 2012 г. По вопросу, касающемуся размеров арендной платы за торговые места, предоставляемые арендаторам на рынках частной формы собственности, руководствуются Положением о порядке определения размера арендной платы при сдаче в аренду капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений, машино-мест, их частей и Положением о порядке определения размера арендной платы при сдаче в аренду капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений, их частей на рынках и в торговых центрах для организации осуществления розничной торговли. Размер арендной платы за торговые места определяется арендодателями торговых мест исходя из размера базовой ставки арендной платы и других условий, определенных законодательными актами.

Калькуляция фактической себестоимости единицы продукции составляется на основании данных бухгалтерского учета о фактических затратах по оказанным услугам. Отчетные калькуляции составляются на все виды оказываемых услуг и содержат информацию о наименовании оказываемых услуг, фактическом выпуске за отчетный период и с начала года, о действующей цене, приводится наименование калькуляционных статей, плановая себестоимость на отчетный период и фактическая.

Бухгалтерский учет затрат на оказание услуг осуществляется на основе данных, получаемых в результате обработки первичной документации, оформленной в установленном порядке.

В течение месяца на основании первичных документов по совершенным хозяйственным операциям отражается:

- движение материальных ресурсов (приход, расход);
- начисление заработной платы за выполненные работы и оказанные услуги;
- накапливаются расходы, связанные с организацией и управлением рынка.

В конце месяца распределяются и списываются накладные расходы. Группировка затрат по видам продукции и калькуляционным статьям производится с учетом особенностей оказываемых услуг.

Аналитический учет необходимо организовать таким образом, чтобы можно было сгруппировать и учесть затраты по каждому виду (наименованию) оказываемых услуг.

В соответствии с Методическими рекомендациями по применению рабочего плана счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации, для обобщения информации о затратах, связанных с оказанием услуг, осуществляемых в процессе текущей деятельности, предназначен калькуляционный счет 20 «Основное производство, субсчет 9 «Услуги рынков». По дебету данного счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг.

Прямые затраты, связанные непосредственно выполнением работ и оказанием услуг, относятся в дебет счета 20 «Основное производство, субсчета 9 «Услуги рынков» с кредита счетов учета материалов, расчетов и других. Затраты вспомогательных производств (при их наличии) списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Важным направлением учета затрат и калькулирования себестоимости данных услуг является разработка методики распределения накладных расходов, т. е. выбор обоснованной базы распределения и последовательности включения накладных расходов в величину плановой и фактической себестоимости. Методически неправильно выбранный способ распределения накладных расходов искажает себестоимость и соответственно результат от оказания услуг. В отечественной практике распределения накладных расходов выбор базы распределения весьма ограничен, в основном используются объем работы, заработная плата рабочих, занятых в данном производстве, ранее распределенные расходы, в некоторых случаях трудозатраты. В данном случае необходимо производить анализ зависимости накладных расходов от экономической базы их распределения.

Общехозяйственные затраты (счет 26 «Общехозяйственные затраты») и расходы на содержание аппарата управления (счет 44 «Расходы на реализацию», субсчет 5 «Расходы на содержание аппарата управления райпо (потребсоюз)»), приходящиеся на текущую деятельность, списываются с кредита указанных счетов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

По окончании месяца по данным бухгалтерского учета устанавливается фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг и списывается в дебет счета 90, субсчета 4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

В форме № 7 «Отчет о себестоимости произведенной продукции (работ, услуг)» бухгалтерской отчетности выручка и затраты отражаются по строке 405 «Другие виды деятельности».

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по установленным статьям затрат, месту их возникновения, видам оказываемых услуг и другим признакам.

Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету затрат на оказание услуг рынков и их реализации приведена в таблице 39.

Таблица 39 – **Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету затрат на оказание услуг и их реализации**

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |              |
|--|------------------------|--------------|
|  | Дебет                  | Кредит       |
| <i>Отражены затраты на оказание услуг рынков</i>   |                        |              |
| <i>Операция 1.</i> Списаны материалы по фактической стоимости, израсходованные на оказание услуг рынков  | Счет 20, субсчет 9     | Счета 10, 16 |
| <i>Операция 2.</i> Списаны потребленные в процессе оказания услуг рынка электроэнергия, вода, газ и другие, полученные со стороны (по отпускным ценам без НДС)   | Счет 20, субсчет 9     | Счет 60      |
| <i>Операция 3.</i> Начислена заработная работникам рынка   | Счет 20, субсчет 9     | Счет 70      |
| <i>Операция 4.</i> Произведены отчисления от заработной платы работников рынка (согласно действующему законодательству):<br>страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь | Счет 20, субсчет 9     | Счет 69      |

Окончание таблицы 39

| Содержание операции  | Корреспонденция счетов |                    |
|--|------------------------|--------------------|
|  | Дебет                  | Кредит             |
| страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний  | Счет 20, субсчет 9     | Счет 76, субсчет 2 |
| <i>Операция 5.</i> Создан резерв предстоящих расходов  | Счет 20, субсчет 9     | Счет 96            |
| <i>Операция 6.</i> Начислена амортизация основных средств, используемых при оказании услуг   | Счет 20, субсчет 9     | Счет 02            |
| <i>Операция 7.</i> Начислена амортизация нематериальных активов, используемых при оказании услуг   | Счет 20, субсчет 9     | Счет 05            |
| <i>Операция 8.</i> Списаны расходы вспомогательных производств, включаемые в прямые расходы по оказанию услуг (при их наличии)   | Счет 20, субсчет 9     | Счет 23            |
| <i>Операция 9.</i> Списана фактическая себестоимость оказанных услуг   | Счет 90, субсчет 4     | Счет 20, субсчет 9 |
| <i>Операция 10.</i> Отражена реализация услуг рынка (по отпускным ценам с налогом на добавленную стоимость по установленной ставке – ценам калькуляции):<br>за наличный расчет | Счет 50                | Счет 90, субсчет 1 |
| расчеты банковскими карточками   | Счет 57                | Счет 90,           |

|   |                           |   |
|---|---------------------------|---|
|   |                           | субсчет 1                                 |
| юридическим лицам в безналичном порядке   | Счет 62                   | Счет 90,<br>субсчет 1                     |
| <i>Операция 11.</i> Списаны управленческие расходы, общехозяйственные расходы   | Счет 90,<br>субсчет 4     | Счет 44,<br>субсчет 5,<br>счет 26         |
| <i>Операция 12.</i> Начислен налог на добавленную стоимость по установленной ставке с выручки от реализации услуг рынка | Счет 90,<br>субсчет 2     | Счет 68,<br>субсчет 2                     |
| <i>Операция 13.</i> Отражены прочие доходы по текущей деятельности  | Счета 10,<br>41, 50 и др. | Счет 90,<br>субсчет 7                     |
| <i>Операция 14.</i> Отражены расходы по текущей деятельности  | Счет 90,<br>субсчет 10    | Счета 70,<br>69, 76, суб-<br>счет 2 и др. |
| <i>Операция 15.</i> Отражен финансовый результат по текущей деятельности:<br>прибыль                                    | Счет 90,<br>субсчет 11    | Счет 99                                   |
| убыток  | Счет 99                   | Счет 90,<br>субсчет 11                    |

Аналитический учет доходов и расходов ведется по видам экономической деятельности и других аналитических признаков, информация обобщается в целом по организации за отчетный период.

## Вопросы для самоконтроля

1. По какому объемному показателю оценивают деятельность рынков?
2. Что является основанием допуска индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц на предоставленные им торговые места на рынке?
3. Кем и как определяется размер торгового места на рынке?
4. Какая территория рынка относится к торговой зоне?
5. Какие функции выполняет орган управления рынка?
6. Какие обязанности возложены на орган управления рынка?
7. Как определяются доходы и расходы в бухгалтерском учете?
8. Что включается в объем прочих услуг рынков?
9. Какие документы подтверждают отпуск (реализацию) услуг рынка?
10. Какова методика расчета отпускных цен на оказываемые услуги рынка?

## Тест

Выберите правильный ответ из приведенных ниже вариантов.

1. На каком счете определяют и на какой счет затем списывают фактическую себестоимость предоставленных платных услуг рынка?

*Варианты ответа:*

- а) на счетах 20 «Основное производство» и 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- б) на счетах 99 «Прибыли и убытки» и 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- в) на счетах 20 «Основное производство» и 10 «Материалы»;
- г) на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 99 «Прибыли и убытки».

2. Какой учетной записью отражается выручка (доход) за оказанные услуги?

*Варианты ответа:*

- а) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
- б) дебет счета 45 «Товары отгруженные», кредит счета 43 «Готовая продукция»;
- в) дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

- г) дебет счета 20 «Основное производство»,  
кредит счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

3. Что обозначает учетная запись «Дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности", субсчета 4 "Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг" и кредит счета 20 "Основное производство", субсчета 9 "Услуги рынков"»?

*Варианты ответа:*

- а) отражены расходы по текущей деятельности рынка;
- б) списана фактическая себестоимость оказанных услуг рынка;
- в) определена фактическая себестоимость оказанных услуг;
- г) отражены доходы по текущей деятельности рынка.

4. Кому и каким путем предоставляются торговые места на рынке?

*Варианты ответа:*

- а) юридическим лицам путем подписания договора на аренду;
- б) юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям путем проведения аукциона в случаях и порядке, предусмотренных законодательством;
- в) индивидуальным предпринимателям на основании заявления;
- г) юридическим и физическим лицам путем обмена информацией.

5. Какие из перечисленных документов не предоставляются для получения торгового места на рынке органу управления рынка юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем?

*Варианты ответа:*

- а) лицензия;
- б) документ об уплате единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- в) договор;
- г) справки о занимаемом помещении.

6. Какие документы не предоставляются для получения торгового места на рынке органу управления рынка физическим лицом, не осуществляющим предпринимательскую деятельность (гражданином Республики Беларусь)?

*Варианты ответа:*

- а) паспорт гражданина Республики Беларусь;



б) справка о прохождении флюорографического обследования (при продаже сельскохозяйственной продукции, произведенной на земельном участке, предоставленном в соответствии с законодательством для ведения этим гражданином личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества);

в) копии специальных разрешений (лицензий) на осуществляемые виды деятельности);

г) разрешения банка.

7. Кем определяется размер торгового места на рынке?

*Варианты ответа:*

а) банком;

б) органом управления рынка по согласованию с местным исполнительным и распорядительным органом по месту нахождения рынка в зависимости от ассортимента реализуемых товаров и отмечается на плане экспликации рынка;

в) налоговым органом;

г) исполнительным комитетом.

8. На основании чего осуществляется предоставление торгового места на рынке?

*Варианты ответа:*

а) на основании заявления;

б) на основании договора аренды либо иного договора, содержащего элементы договора аренды (смешанный договор), либо на основании договора безвозмездного пользования, а для иностранного гражданина, лица без гражданства, временно пребывающего или временно проживающего на территории Республики Беларусь, – также и на основании копии специального разрешения на занятие предпринимательской деятельностью в Республике Беларусь;

в) на основании разрешения налогового органа;

г) на основании разрешения банка.

9. Данные какого счета используются для калькулирования себестоимости оказанных услуг рынка?

*Варианты ответа:*

а) 43 «Готовая продукция»;

б) 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;

- в) 20 «Основное производство»;
- г) 99 «Прибыли и убытки».

10. Каким документом оформляется отпуск услуг рынка покупателям (заказчикам)?

*Варианты ответа:*

- а) актом приемки-сдачи выполненных услуг;
- б) требованием;
- в) заборным листом;
- г) товарно-транспортной (товарной) накладной.

11. Что обязаны вести орган управления рынком, а также продавцы (за исключением физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность)?

*Варианты ответа:*

- а) книгу учета проверок (ревизий), книгу замечаний и предложений в случаях и порядке, установленных законодательством;
- б) книгу покупок;
- в) кассовую книгу;
- г) товарную книгу.

12. Как называются затраты, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства?

*Варианты ответа:*

- а) прямые;
- б) накладные;
- в) дополнительные;
- г) вспомогательные.

В таблице 40 представлены правильные ответы на вопросы предложенного теста.

Таблица 40 – Правильные ответы на вопросы теста

| Номер вопроса             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|---------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|
| Правильный вариант ответа | а | а | б | а | г | г | б | б | в | а  | а  | б  |

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

**О лицензировании** отдельных видов деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь № 450 от 1 сент. 2010 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** формы государственной статистической отчетности 12-торг (опт) «Отчет об объеме оптового товарооборота» и указаний по ее заполнению : постановление Нац. стат. комитета Респ. Беларусь № 21 от 29 марта 2013 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь № 102 от 30 сент. 2011 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** о порядке составления бухгалтерской отчетности : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь № 111 от 31 окт. 2011 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** по бухгалтерскому учету запасов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь № 133 от 12 нояб. 2010 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О бухгалтерском** учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь № 57-3 от 12 июля 2013 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О ценообразовании** : Закон Респ. Беларусь № 255-3 от 10 мая 1999 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** о порядке установления и применения регулируемых цен (тарифов) : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь № 111 от 22 июля 2011 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** об установлении и применении цен на отдельные социально значимые продовольственные товары : утв. постановлением

М-ва экономики Респ. Беларусь № 35 от 26 апр. 2012 г. (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Налоговый** кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь от 29 дек. 2009 г. № 71-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 21 дек. 2013 г. № 96-3) : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 18 дек. 2009 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Кодекс** Республики Беларусь об административных правонарушениях (в ред. Закона Респ. Беларусь от 24 окт. 2014 г. № 197-3) : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 17 дек. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 2 апр. 2003 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** о порядке приобретения, учета, хранения, использования и возврата бланков документов с определенной степенью защиты : утв. постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, М-ва финансов, М-ва связи и информатизации Респ. Беларусь № 33/77/17 от 12 авг. 2011 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Правила** перевозок грузов железнодорожным транспортом общего пользования : утв. постановлением М-ва транспорта и коммуникаций Респ. Беларусь от 26 янв. 2009 г. № 12 (в ред. постановления от 21 марта 2012 г. № 21) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Гражданский** кодекс Респ. Беларусь (в ред. Закона Респ. Беларусь от 11 июня 2014 г. № 191-3) : принят Палатой представителей Нац. собр. Респ. Беларусь 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собр. Респ. Беларусь 19 нояб. 1998 г. // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Положение** о приемке товаров по количеству и качеству : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 3 сент. 2008 г. № 1290 // Гл. бухгалтер. – 2008. – № 22 (июнь). – С. 67–75.

**Правила** автомобильных перевозок грузов : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 30 июня 2008 г. № 970 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Положение** о поставках товаров в Республике Беларусь : утв. постановлением Кабинета Министров Респ. Беларусь от 8 июля 1996 г. № 444 (в ред. постановления от 11 окт. 2011 г. № 1357) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О защите** прав потребителей : Закон Респ. Беларусь от 9 янв. 2002 г. № 90-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. № 366-3) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3 000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Рабочего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации : постановление Правления Белкоопсоюза от 12 янв. 2012 г. № 10. – Минск : Белкоопсоюз, 2012. – 15 с.

**Типовой** план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (в ред. постановления от 8 февр. 2013 г. № 11) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» и ТН-2 «Товарная накладная» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 18 дек. 2008 г. № 192 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 июля 2009 г. № 91) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О порядке** проведения и контроля внешнеторговых операций : Указ Президента Респ. Беларусь № 178 от 23 марта 2008 г. (в ред. Закона Респ. Беларусь от 23 июля 2012 г. № 323) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О государственном** регулировании внешнеторговой деятельности : Закон Респ. Беларусь от 25 нояб. 2004 г. № 347-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О государственном** регулировании торговли и общественного питания в Республике Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 8 янв. 2014 г.

№ 128-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О валютном** регулировании и валютном контроле : Закон Респ. Беларусь от 22 июля 2003 г. № 226-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О статистическом** декларировании товаров : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 30 апр. 2009 г. № 549 (в ред. постановления от 20 авг. 2012 г. № 768) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О некоторых** вопросах обращения с отходами потребления : Указ Президента Респ. Беларусь от 11 июля 2012 г. № 313 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об установлении** сроков завершения внешнеторговых операций по отдельным видам внешнеторговых договоров и условиях продления сроков завершения внешнеторговых операций : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, Национального банка Респ. Беларусь от 5 нояб. 2011 г. № 1483/22 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О порядке** осуществления расчетов по внешнеторговым договорам, предусматривающим импорт : постановление Правления Национального банка Респ. Беларусь от 11 нояб. 2008 г. № 165 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об экспортном** контроле : Закон Респ. Беларусь от 6 янв. 1998 г. № 130-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об обязательной** продаже иностранной валюты : Указ Президента Респ. Беларусь от 17 июля 2006 г. № 452 (в ред. от 21 июня 2012 г. № 284) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.

**О ратификации** протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе : Закон Респ. Беларусь от 1 июля 2010 г.

№ 144-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**ГОСТ 17527-2003.** Упаковка. Термины и определения. – Введ. 2003-07-07. – Минск : БелГИСС, 2003.

**СТБ 1393-2003.** Торговля. Термины и определения. – Введ. 2003-01-01. – Минск : БелГИСС, 2003.

**О нормах** товарных потерь, методике расчета и порядка отражения в учете : решение М-ва торговли Респ. Беларусь : утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 2 апр. 1997 г. № 42 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 201.

**Инструкция** по инвентаризации активов и обязательств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г. № 180 (в ред. от 22 апр. 2010 г. № 50) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.

**Трудовой** кодекс Республики Беларусь : утв. Законом Респ. Беларусь от 26 июля 1999 г. № 296-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 31 дек. 2009 г. № 114-З) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2011.

**Отраслевая** программа развития потребительской кооперации на 2011–2015 гг. – Минск : Белкоопсоюз, 2010. – 50 с.

**О государственных** закупках товаров (работ, услуг) : Закон Респ. Беларусь от 13 июля 2012 г. № 419-З // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкции** о составе и статистическом учете заготовительного оборота в организациях и предприятиях потребительской кооперации : утв. постановлением Правления Белкоопсоюза № 567 от 31 дек. 2010 г. – Минск : Белкоопсоюз, 2010.

**О закупке** лома и отходов черных и цветных металлов у населения (граждан) : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 10 окт. 2006 г. № 1331 (в ред. от 31 июля 2012 г. № 708) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** о порядке ведения кассовых операций и порядке рас-

четов наличными денежными средствами в белорусских рублях на территории Респ. Беларусь : утв. постановлением Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 29 марта 2011 г. № 107 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**ГОСТ 7194-81.** Картофель свежий. Правила приемки и методы определения качества. – Введ. 1981-01-07. – М. : Госстандарт, 1981.

**ГОСТ 28425-90.** Сырье кожевенное. Технические условия. – Введ. 1990-01-01. – Минск : БелГИСС, 1989.

**Об утверждении** формы государственной статистической отчетности 1-торг (общепит) «Отчет по общественному питанию» и указаний по ее заполнению : постановление Нац. стат. комитета Респ. Беларусь от 4 июля 2012 г. № 94 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Инструкция** о порядке классификации объектов общественного питания по типам и классам : утв. постановлением М-ва торговли Респ. Беларусь от 29 июля 2014 г. № 29 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** методических рекомендаций по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании : приказ М-ва торговли Респ. Беларусь от 9 апр. 2007 г. № 74 (в ред. постановления от 8 дек. 2010 г. № 144) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Инструкции о порядке оформления предварительных заказов на обслуживание, оказание услуги в торговых объектах общественного питания : приказ М-ва торговли Респ. Беларусь от 29 февр. 2008 г. № 7 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Инструкции по оформлению и учету счетов при расчетах официантов (барменов) с потребителями в торговых объектах общественного питания : постановление М-ва торговли Респ. Беларусь от 31 янв. 2005 г. № 3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** условий и порядка исчисления среднего заработка, сохраняемого за время трудового (основного и дополнительного)



и социального (в связи с обучением) отпусков, выплаты денежной компенсации за неиспользованный трудовой отпуск и в других случаях, предусмотренных законодательством, а также перечня выплат, учитываемых при исчислении среднего заработка : постановление М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь от 10 апр. 2000 г. № 47 (в ред. постановления от 21 июня 2013 г. № 64) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О порядке** обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 28 июня 2013 г. № 569 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О государственных** пособиях семьям, воспитывающим детей : Закон Респ. Беларусь от 29 дек. 2012 г. № 7-3 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О Фонде** социальной защиты населения М-ва труда и социальной защиты : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 янв. 2009 г. № 40 (в ред. от 14 марта 2013 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об обязательных** страховых взносах в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 29 февр. 1996 г. № 138-ХІІІ (в ред. от 14 июля 2014 г. № 334-3) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Перечня выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах» : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 25 янв. 1999 г. № 115 (в ред. от 26 марта 2013 г. № 216) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных

оценках, ошибки» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 дек. 2013 г. № 80 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О некоторых** вопросах деятельности рынков : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 12 дек. 2003 г. № 1623 (в ред. от 9 июля 2013 г. № 602) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Методики по расчету розничного товарооборота на рынках, в торговых центрах : постановление Нац. стат. комитета Респ. Беларусь от 14 дек. 2010 г. № 264 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** Инструкции по организации и проведению выборочного государственного статистического наблюдения за объемами продажи товаров на рынках, в торговых центрах : постановление Нац. стат. комитета Респ. Беларусь от 15 нояб. 2010 г. № 236 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Об утверждении** формы государственной статистической отчетности 4-торг (рынки) «Отчет о числе торговых мест на рынках, в торговых центрах» : постановление Нац. стат. комитета Респ. Беларусь от 1 авг. 2011 г. № 212 (в ред. от 16 июля 2013 г.) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**О некоторых** вопросах аренды и безвозмездного пользования имуществом : Указ Президента Респ. Беларусь от 29 марта 2012 г. № 150 (в ред. от 12 авг. 2013 г. № 354) // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Положение** о порядке определения размера арендной платы при сдаче в аренду капитальных строений (зданий, сооружений), изолированных помещений, машино-мест, их частей // Консультант-Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Положение** о порядке определения размера арендной платы при сдаче в аренду капитальных строений (зданий, сооружений), изоли-

рованных помещений, их частей на рынках и в торговых центрах для организации и осуществления розничной торговли // Консультант-Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». – Минск, 2014.

**Бухгалтерский** учет в потребительской кооперации : учеб. для вузов. В 2 т. Т. 1 / П. Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск : Выш. шк., 2004. – 608 с.

**Бухгалтерский** учет в торговле и общественном питании : практ. пособие / Л. И. Кравченко [и др.] ; под ред. Л. И. Кравченко. – Минск : ФУАинформ, 2010. – 728 с.

**Инкотермс** (International Commercial Terms – INCOTERMS) : сб. международных правил по толкованию торговых терминов // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2014.

**Завилейский, Г. Г.** Бухгалтерский учет в торговле : пособие / Г. Г. Завилейский, Н. В. Мартынов. – Минск : Амалфея, 2005. – 132 с.

**Левкович, О. А.** Бухгалтерский учет : учеб. пособие для вузов / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич. – Минск : Амалфея, 2011. – 768 с.

**Никандрова, Л. К.** Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании : учеб. / Л. К. Никандрова. – М. : РИОР, 2004. – 109 с.

**Пушкина, С. Е.** Основы товароведения животного, пушно-мехового и вторичного сырья : учеб. пособие для вузов / С. Е. Пушкина, А. А. Будкевич, А. П. Кавзунович ; под ред. С. Е. Пушкиной. – Минск : Ураджай, 2002. – 262 с.

## СОДЕРЖАНИЕ

|  |    |
|--|----|
| Введение .....   | 3  |
| Раздел I. Бухгалтерский учет товаров и тары в оптовой торговле.....  | 4  |
| 1. Задачи и основы организации бухгалтерского учета товаров, тары и товарооборота в оптовой торговле .....                               | 4  |
| 1.1. Понятие и виды торговли, объекты, принципы и организация учета товаров и тары в оптовой торговле .....                              | 4  |
| 1.2. Особенности учетной политики организаций оптовой торговли .....   | 12 |
| 1.3. Порядок формирования цен на товары и тару. Контроль за ценами и оптовыми надбавками .....   | 14 |
| 2. Документальное оформление и бухгалтерский учет поступления товаров и тары на оптовые склады торговых организаций от поставщиков ..... | 17 |
| 2.1. Общий порядок документального оформления поступления товаров.....   | 17 |
| 2.2. Документальное оформление приемки товаров от станции железнодорожной дороги.....  | 19 |
| 2.3. Документальное оформление и порядок приемки товаров и тары по количеству, ассортименту и качеству .....                             | 22 |
| 2.4. Документальное оформление приемки товаров, поступивших без счета поставщика и незаказанных .....                                    | 25 |
| 2.5. Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям .....   | 27 |
| 2.6. Бухгалтерский учет поступления товаров и тары на объекты оптовой торговли от поставщиков Республики Беларусь.....                   | 28 |
| 3. Документальное оформление и бухгалтерский учет реализации товаров и тары в оптовой торговле .....                                     | 35 |
| 4. Документальное оформление и учет внешнеторговых операций в оптовой торговле.....  | 46 |
| 5. Документальное оформление и учет реализации товаров, принятых по договору комиссии (консигнации) .....                                | 56 |

|   |     |
|---|-----|
| 6. Документальное оформление и бухгалтерский учет возврата порожней тары .....  | 59  |
| 7. Документальное оформление и бухгалтерский учет товарных потерь и переоценки товаров.....   | 64  |
| 8. Инвентаризация товаров и тары на складах, выявление и учет ее результатов.....   | 76  |
| 9. Отчетность материально ответственных лиц.<br>Натурально-стоимостной и стоимостной учет товаров и тары .....  | 87  |
| 10. Бухгалтерский учет доходов по текущей деятельности оптовых организаций, формирования валовой прибыли, прибыли (убытка) от реализации товаров в оптовой торговле ..... | 92  |
| Вопросы для самоконтроля.....   | 96  |
| Тест.....   | 96  |
| Раздел II. Бухгалтерский учет товаров и тары в заготовительной отрасли.....   | 100 |
| 11. Организация закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья. Формирование цен на сельскохозяйственные продукты и сырье.....  | 100 |
| 11.1. Объекты и организация учета сельскохозяйственных продуктов и сырья в потребительской кооперации.....  | 100 |
| 11.2. Цель, задачи и принципы учета товаров заготовок и тары в заготовительной отрасли потребительской кооперации.....  | 106 |
| 11.3. Формирование цен на сельскохозяйственные продукты, сырье и тару в заготовительной отрасли .....   | 110 |
| 12. Документальное оформление и учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья .....   | 114 |
| 12.1. Документальное оформление и бухгалтерский учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья.....  | 114 |
| 12.2. Особенности приемки отдельных видов сельскохозяйственных продуктов и сырья.....   | 121 |
| 13. Документальное оформление, учет реализации и прочего выбытия сельскохозяйственных продуктов и сырья.....  | 127 |

|  |     |
|--|-----|
| 13.1. Документальное оформление, учет отгрузки и реализации покупателям Республики Беларусь и на экспорт сельскохозяйственных продуктов и сырья.....                           | 127 |
| 13.2. Особенности отпуска сельскохозяйственных продуктов в розничную торговую сеть потребительской кооперации .....  | 135 |
| 13.3. Документальное оформление и учет сортировки, подработки, простейшей переработки и прочего выбытия сельскохозяйственных продуктов и сырья.....                            | 137 |
| 14. Документальное оформление и учет тары и тароматериалов .....   | 146 |
| 15. Ответственность материально ответственных лиц. Учет сельскохозяйственных продуктов, сырья и тары в местах хранения и бухгалтерии .....                                     | 148 |
| 16. Особенности инвентаризации сельскохозяйственных продуктов и сырья .....  | 153 |
| 17. Бухгалтерский учет доходов, расходов от реализации товаров заготовок, выявление и учет финансового результата по текущей деятельности в заготовительных организациях ..... | 156 |
| Вопросы для самоконтроля.....  | 159 |
| Тест.....  | 160 |
| Раздел III. Бухгалтерский учет товаров и готовой продукции в общественном питании.....   | 164 |
| 18. Организация бухгалтерского учета товаров и готовой продукции в общественном питании. Формирование цен на покупные товары, сырье и продукцию собственного производства..... | 164 |
| 18.1. Объекты, цель, задачи и организация бухгалтерского учета товаров и готовой продукции в общественном питании .....  | 164 |
| 18.2. Порядок формирования цен в объектах общественного питания.....   | 168 |
| 18.3. Калькуляция цен на продукцию собственного производства в объектах общественного питания .....  | 171 |
| 19. Бухгалтерский учет продуктов, товаров и тары на складе и в кладовой.....   | 174 |

|   |     |
|---|-----|
| 19.1. Документальное оформление и учет поступления и отпуска товаров, продуктов и тары на складах (в кладовых) .....  | 174 |
| 20. Бухгалтерский учет выпуска и реализации продукции собственного производства.....  | 181 |
| 21. Бухгалтерский учет поступления товаров, продуктов и тары на кухню, выпуска и реализации продукции собственного производства.....                                  | 191 |
| 22. Особенности документального оформления и бухгалтерский учет сырья и готовой продукции в производственных цехах общественного питания.....                         | 198 |
| 23. Документальное оформление и бухгалтерский учет дополнительных услуг объектов общественного питания, оказанных населению .....                                     | 202 |
| 24. Документальное оформление и учет товаров, тары и продуктов в торговых объектах общественного питания.....   | 204 |
| 25. Порядок и особенности проведения инвентаризации товаров, продуктов, продукции собственного производства и тары в общественном питании и учет ее результатов ..... | 209 |
| 26. Порядок определения и учета финансового результата от реализации товаров, продукции собственного производства в общественном питании.....                         | 212 |
| Вопросы для самоконтроля.....   | 223 |
| Тест.....   | 224 |
| Раздел IV. Особенности бухгалтерского учета труда и расчетов по его оплате в торговле, заготовках, общественном питании .....   | 229 |
| 27. Порядок оплаты труда и расчет заработной платы работников торговли, общественного питания и заготовительных организаций .....                                     | 229 |
| 27.1. Виды выплат и порядок расчета заработной платы руководящим работникам, специалистам и служащим за счет средств нанимателя .....                                 | 229 |
| 28. Виды выплат, порядок оплаты труда и расчет заработной платы работникам торговли, общественного питания и заготовителям.....                                       | 235 |

|   |     |
|---|-----|
| Вопросы для самоконтроля.....   | 257 |
| Тест.....   | 258 |
| Раздел V. Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов от реализации услуг рынков.....   | 262 |
| 29. Цель, задачи и основы организации бухгалтерского учета услуг рынков .....   | 262 |
| 30. Состав доходов и расходов рынка по видам оказываемых услуг. Калькулирование себестоимости возмездных услуг рынка. Порядок установления и утверждения тарифов на услуги рынка .... | 267 |
| Вопросы для самоконтроля.....   | 274 |
| Тест.....   | 274 |
| Список литературы.....  | 278 |



Учебное издание

**Трофимова Анна Николаевна**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
В ДРУГИХ ОТРАСЛЯХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

**Курс лекций  
для реализации содержания образовательных программ  
высшего образования I ступени**

Редакторы: О. В. Ивановская, Е. Г. Привалова  
Компьютерная верстка Н. Н. Короедова

Подписано в печать 17.12.14. Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага типографская № 1. Гарнитура Таймс. Ризография.  
Усл. печ. л. 16,97. Уч.-изд. л. 18,00. Тираж 133 экз.  
Заказ №

Издатель и полиграфическое исполнение:  
учреждение образования «Белорусский торгово-экономический  
университет потребительской кооперации».  
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,  
распространителя печатных изданий  
№ 1/138 от 08.01.2014.  
Просп. Октября, 50, 246029, Гомель.  
<http://www.i-bteu.by>

**БЕЛКООПСОЮЗ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ»**

**А. Н. ТРОФИМОВА**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ  
В ДРУГИХ ОТРАСЛЯХ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

**Курс лекций  
для реализации содержания образовательных программ  
высшего образования I ступени**

Гомель 2014